

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Účetní závěrka organizačních složek státu a její analýza
Financial Statements of Organizational Units of the State and its Analysis

Student: Bc. Zuzana Petrová

Vedoucí diplomové práce: Ing. Alžběta Urbancová, Ph.D.

Ostrava 2015

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Zuzana Petrová**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Téma: **Účetní závěrka organizačních složek státu a její analýza**
Financial Statements of Organizational Units of the State and its Analysis

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Vymezení reformy účetnictví státu
 3. Účetní uzávěrka a závěrka v podmínkách organizačních složek státu
 4. Analýza účetní závěrky Ministerstva obrany České republiky v letech 2010 - 2013
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

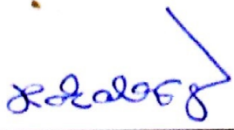
MÁČE, Miroslav. *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu*. Praha: Grada Publishing, 2012. 640 s. ISBN 978-80-247-3637-2.
RŮČKOVÁ, Petra. *Finanční analýza*. 4. vyd. Praha: Grada Publishing, 2011. 143 s. ISBN 978-80-247-3916-8.
SVOBODOVÁ, Jaroslava a kol. *Účtová osnova, České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky 2014 – 314 postupů účtování*. 11. vyd. Olomouc: ANAG, 2014. 608 s. ISBN 978-80-7263-864-2.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.


Vedoucí diplomové práce: **Ing. Alžběta Urbancová, Ph.D.**

Datum zadání: 21.11.2014

Datum odevzdání: 25.04.2015


Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry




prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci mimo příloh, vypracovala samostatně.“

V Ostravě dne 24. dubna 2015

Bc. Zuzana Petrová

Bc. Zuzana Petrová

Obsah

1. Úvod.....	5
2. Vymezení reformy účetnictví státu	7
2.1 Cíle reformy.....	7
2.2. Právní rámec	8
2.2.1. Novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.....	8
2.2.2. Vyhlášky	9
2.2.3 České účetní standardy.....	10
2.3 Centrální systém účetních informací státu.....	11
2.4 Fáze účetní reformy	11
2.4.1 Změny účetních metod.....	13
2.4.1.1 Akruální princip	13
2.4.1.2 Odpisování dlouhodobého majetku.....	14
2.4.1.3 Změny v oceňování	14
2.4.1.4 Rezervy.....	15
2.4.1.5 Opravné položky	16
2.4.2. Účetní konsolidace státu	16
2.4.2.1. Konsolidace v rámci Ministerstva obrany.....	23
3. Účetní uzávěrka a závěrka v podmínkách organizačních složek státu	25
3.1 Vymezení organizačních složek státu.....	25
3.2 Účetní uzávěrka	26
3.3. Účetní závěrka	30
3.3.1 Druhy účetní závěrky	32
3.3.2 Výkazy účetní závěrky.....	34
3.3.2.1 Rozvaha.....	35
3.3.2.2 Výkaz zisku a ztráty	38
3.3.2.3 Příloha	40
3.3.2.4 Přehled o peněžních tocích.....	42
3.3.2.5 Přehled o změnách vlastního kapitálu	44
3.3.3 Schvalování účetní závěrky	45

4. Analýza účetní závěrky Ministerstva obrany České republiky v letech 2010 – 2013 ..	47
4.1. Ministerstvo obrany České republiky	47
4.1.1. Hospodaření Ministerstva Obrany	48
4.2. Analýza účetní závěrky	50
4.3. Horizontální analýza účetní závěrky	50
4.3.1 Horizontální analýza rozvahy	50
4.3.1.1 Aktiva	51
4.3.1.2 Pasiva	59
4.3.2 Horizontální analýza výkazu zisku a ztráty	67
4.3.2.1 Hlavní činnost Ministerstva obrany	68
4.3.2.2. Hospodářskou činnost Ministerstva obrany	71
4.4. Vertikální analýza účetní závěrky	74
4.4.1 Vertikální analýza rozvahy	74
5. Závěr	77
Seznam použité literatury	79
Seznam zkratk	83
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
Seznam příloh	
Přílohy	

1. Úvod

Účetní závěrka je nejdůležitějším výstupem ze systému finančního účetnictví, podává informace o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici účetní jednotky. Sestavení účetní závěrky ukládá organizačním složkám státu legislativa.

Práce je rozdělena do tří částí.

První část je zaměřena na účetní reformu v oblasti veřejných financí, která byla započata dnem 1. 1. 2010 na základě usnesení vlády č. 561 ze dne 23. 5. 2007, které schválilo vytvoření účetnictví státu. Důvodem této reformy byl fakt, že přestože příslušné účetní jednotky dodržovaly platnou legislativu, nebyly schopny podat na základě svého účetnictví reálné informace o majetkové a finanční situaci. Hlavním cílem této reformy je tedy vytvoření podmínek po efektivní zajištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci státu a příslušných účetních jednotek. Vytvořit účetnictví státu ale nelze ze dne na den a proto byla reforma účetnictví nastavena tak, aby byly rozloženy jednotlivé požadavky na dotčené účetní jednotky do více účetních období. Schéma rozfázování účetní reformy a popis některých jejích fází je součástí této práce. Poslední fází reformy je konsolidace, která v tomto případě znamená sestavování účetních výkazů za Českou republiku. Poprvé budou konsolidované účetní výkazy sestaveny v roce 2016 za účetní období 2015. Nutno podotknout, že do konsolidace za toto účetní období budou zahrnuty vybrané účetní jednotky vyjma zdravotních pojišťoven a příspěvkových organizací. Protože je dané téma aktuální, je alespoň stručně vysvětleno kdo tvoří konsolidační celek, jaké lze použít metody konsolidace a jaké účetní výkazy jsou výstupem konsolidace státu.

Druhá část se věnuje účetní uzávěrce a závěrce v podmínkách organizačních složek státu. V první řadě je zde uvedena stručná charakteristika organizačních složek státu. Po ní následuje vymezení účetní uzávěrky s kladeným důrazem na inventarizaci, protože bez řádného provedení inventarizace nelze považovat účetnictví účetních jednotek za průkazné a věrohodné. Největší část třetí kapitoly tvoří účetní závěrka. Jsou v ní popsány druhy účetních závěrek, termíny pro předání jednotlivých výkazů účetní závěrky do Centrálního systému účetních informací státu a dále jsou zde ve zjednodušené formě zobrazeny a popsány jednotlivé výkazy účetní závěrky, kterými jsou rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha, přehled o peněžních tocích a přehled o změně vlastního kapitálu. Povinností organizačních složek státu není jen účetní závěrku sestavit a předat do Centrálního systému účetních informací státu, jejich povinností je také účetní závěrku schválit. Schválení poprvé provádějí

organizační složky státu u účetních závěrek sestavených k 31. 12. 2012 a jen u řádných či mimořádných účetních závěrek, mezitímní účetní závěrka schválení nepodléhá.

Třetí část se zabývá analýzou účetní závěrky Ministerstva obrany České republiky za roky 2010 až 2013. Analýza je zde provedena horizontální a vertikální u výkazu rozvaha a horizontální analýza u výkazu zisku a ztráty za hlavní a hospodářskou činnost zvlášť.

Cílem práce je nastínit problematiku účetní reformy, kterou si prošla oblast veřejných financí a která úzce souvisí s vybranými účetními jednotkami, do kterých patří organizační složky státu a která se promítla do jejich účetních výkazů. Dále je cílem poskytnout ucelený náhled na výkazy účetní závěrky, které je Ministerstvo obrany povinno sestavovat a následně vypracovat jejich analýzu za období 2010 až 2013 konkrétně u výkazu rozvahy a výkazu zisku a ztráty.

Při vypracování diplomové práce byly využity metody analýzy, popisu a komparace.

2. Vymezení reformy účetnictví státu

Tato kapitola vymezuje právní rámec účetní reformy, jednotlivé fáze účetní reformy a nové metody, které některé účetní jednotky doposud nepoužívaly.

2.1 Cíle reformy

Prvním dnem roku 2010 nastalo oficiální spuštění účetní reformy v oblasti veřejných financí a to na základě usnesení vlády č. 561 ze dne 23. 5. 2007. V roce 2009 nabyl účinnosti zákon č. 304/2008 Sb., který novelizoval zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony a stal se právním rámcem pro celou účetní reformu v oblasti veřejných financí s datem účinnosti 1. 1. 2010.

Hlavním cílem této reformy je vytvoření podmínek pro efektivní zajištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci státu a příslušných účetních jednotek.¹

Reforma účetnictví státu směřuje zejména k :

- vytvoření účetnictví státu, které se bude přibližovat účetnictví podnikatelských subjektů, veřejný sektor by měl začít účtovat na stejných principech, jakými se řídí sektor soukromý,
- zajištění takových podmínky, které povedou k získání relevantních informací o hospodářské situaci státu a příslušných vybraných účetních jednotek,
- odstranění nesouladu jednotlivých evidencí a výkazů účetních jednotek, které jsou propojeny s veřejných rozpočtem a majetkem státu,
- sestavení účetních výkazů za Českou republiku,
- zredukování administrativní náročnosti vedení účetnictví prostřednictvím elektronizace a digitalizace účetních záznamů,
- poskytování průběžných informací z účetnictví pro potřeby operativního řízení.

Důvod, proč bylo reformu nutné započít, je zřejmý - přestože byla dodržována platná legislativa, organizace a to zejména organizační složky státu, územní samosprávné celky a dobrovolné svazky obcí nebyly schopny podat na základě svého účetnictví reálné informace o majetkové a finanční situaci. Účetní reformou dojde k odstranění tohoto nedostatku.

¹ Příloha k usnesení vlády č. 561/2007

2.2. Právní rámec

Aby byl umožněn vznik účetnictví státu, bylo nutné vytvořit soubor právních, technických, personálních a jiných prostředků. Došlo tedy k úpravě zákona o účetnictví č. 563/1991 a vzniku nových příslušných prováděcích vyhlášek vztahující se k tomuto zákonu. Je nutné dávat pozor na to, aby náročnost ukládaných povinností odpovídaly přínosu, který stát a ostatní uživatelé získávají z informací zobrazených v účetnictví.

2.2.1. Novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Jak již bylo zmíněno, došlo i k novele zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví a ta přinesla do legislativy nový termín – vybrané účetní jednotky. Vybrané účetní jednotky jsou v tomto zákoně definovány v § 3 odst. 3 a jsou jimi v roce 2015:

- organizační složky státu,
- státní fondy podle rozpočtových pravidel,
- územní samosprávné celky,
- dobrovolné svazky obcí,
- regionální rady regionů soudržnosti,
- příspěvkové organizace,
- zdravotní pojišťovny.

Níže jsou uvedeny některé další změny, ke kterým v tomto zákoně došlo.

V § 9 odst. 3, 4 došlo ke zrušení vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu pro organizační složky státu, územní samosprávné celky a dobrovolné svazky obcí.

Paragrafem 18 odst. 1 je účetní závěrka u vybraných účetních jednotek rozšířena o dvě části. Konkrétně jde o přehled o peněžních tocích a o přehled o změnách vlastního kapitálu v případě, že k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející účetní období splní obě kritéria uvedená v § 20 odst. 1 písm. a bodu 1, 2.

Nově musejí být kulturní památky, sbírky muzejní povahy, předměty kulturní hodnoty a církevní stavby oceněny 1 Kč, pokud není známa jejich pořizovací cena, na základě § 25 odst. 1 písmene k.

§ 27 odst. 1 písmene h říká, že vybrané účetní jednotky mají povinnost ocenit reálnou hodnotou majetek určený k prodeji s výjimkou zásob.

2.2.2. Vyhlášky

Kromě novely zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, bylo nutné vydat nové vyhlášky, kterými jsou:

- **Vyhláška č. 383/2009 Sb.**, o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech). Tato vyhláška byla v roce 2014 novelizována vyhláškou č. 300/2014 Sb. s datem účinnosti od 1. ledna 2015. Ve vyhlášce jsou pravidla pro formát, strukturu, přenos a zabezpečení účetních záznamů v technické formě vybraných účetních jednotek, dále také pravidla pro rozsah a četnost předávání účetních záznamů vybranými účetními jednotkami do centrálního systému účetních informací státu (CSÚIS). Určuje, které vybrané účetní jednotky předávají do CSÚIS pouze účetní záznamy potřebné pro sestavení účetních výkazů za Českou republiku a za dílčí konsolidační celek státu. Rovněž v ní jsou informace o termínech, způsobu a rozsahu údajů předkládaných pro potřebu zhodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů aj.
- **Vyhláška č. 410/2009 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky. V roce 2014 byla novelizována vyhláškou č. 301/2014 Sb. Změny, které tato novela přinesla, jsou účinné od 1. ledna 2015. Předmětem této vyhlášky jsou například stanovení rozsahu a způsobu sestavování účetní závěrky, způsob uspořádání, označování položek majetku v účetní závěrce, pravidla k vysvětlujícím a doplňujícím informacím v příloze včetně informací o nakládání s prostředky státního rozpočtu a rozpočtů územních samosprávných celků, informace vztahující se k přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu, dále obsahuje směrnou účtovou osnovu, závazný vzor částí účetní závěrky a účetní metody atd.
- **Vyhláška č. 449/2009 Sb.**, o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtových fondů, rozpočtů územních samosprávných celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů Regionálních rad regionů soudržnosti **byla zrušena a nahrazena** vyhláškou č. 5/2014 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu,

rozpočtů státních fondů, rozpočtů územních samosprávních celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů Regionálních rad regionů soudržnosti s účinností od 1. 1. 2015.

- **Vyhláška č. 270/2010 Sb.**, o inventarizaci majetku a závazků. Předmětem úpravy této vyhlášky je stanovení požadavků na organizační zajištění a způsobu provedení inventarizace majetku a závazků u vybraných účetních jednotek včetně požadavků pro provedení inventarizace kulturních památek, sbírek muzejní povahy a archeologických nálezů.

V pozdějších letech byly schváleny následující právní předpisy související s reformou účetnictví:

- **Vyhláška č. 220/2013 Sb.**, o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek. Předmětem této vyhlášky je vymezit požadavky na organizaci schvalování účetních závěrek, které jsou organizačními složkami státu, státními fondy, územními samosprávnými celky, dobrovolnými svazky obcí, Regionálními radami regionů soudržnosti nebo příspěvkovými organizacemi a určit způsob poskytování součinnosti osob zúčastněných na tomto schvalování.
- **Vyhláška č. 312/2014 Sb.**, o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu), která nabyla účinnosti dne 1. 1. 2015. Tuto vyhlášku použijí účetní jednotky, které jsou součástí konsolidačního celku. Stanovuje například rozsah a způsob sestavování účetních výkazů za Českou republiku a za dílčí konsolidační celky státu, postup zahrnování účetních jednotek do konsolidačního celku Česká republika, do vyšších dílčích konsolidačních celků a dílčích konsolidačních celků, metody konsolidace, způsob sestavení účetních výkazů za Českou republiku a za dílčí konsolidační celky státu a jiná pravidla týkající se konsolidace.

2.2.3 České účetní standardy

V zákoně o účetnictví také stojí, že *„pro dosažení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami a pro zajištění vyšší míry srovnatelnosti účetních závěrek ministerstvo vydává České účetní standardy. Standardy stanoví zejména bližší popis účetních metod a postupů účtování. Vybrané účetní jednotky postupují podle standardů vždy.“*

Přehled Českých účetních standardů pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který je platný k 1. 1. 2015:

- 701 Účty a zásady účtování na účtech,
- 702 Otevírání a zavírání účetních knih,
- 703 Transfery,
- 704 Fondy účetní jednotky,
- 705 Rezervy,
- 706 Opravné položky a vyřazení pohledávek,
- 707 Zásoby,
- 708 Odpisování dlouhodobého majetku,
- 709 Vlastní zdroje,
- 710 Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek.

2.3 Centrální systém účetních informací státu

Dne 1. 1. 2010 byl spuštěn centrální systém účetních informací státu, což je základní kámen reformy účetnictví státu. Správcem tohoto systému je Ministerstvo financí, které *„zajišťuje jeho využívání v rámci monitorovacích, zjišťovacích a kontrolních činností orgánů veřejné správy podle zvláštního zákona a zajišťuje metodickou podporu vybraným účetním jednotkám.“*² Účetní jednotky a ostatní osoby, o kterých to určí zákon o účetnictví nebo jiný právní předpis, jsou povinny předávat účetní záznamy do tohoto systému, přebírat účetní záznamy ze systému, případně přebírat požadavek na předání vyžadovaného účetního záznamu podle technické vyhlášky.

Ministerstvo financí zřídilo informační portál na adrese www.vykaznictvi.cz sloužící jako přehledný zdroj informací vztahujících se k tomuto systému. K dispozici jsou zde rady, návody, metodiky, ale i diskuzní fórum.

2.4 Fáze účetní reformy

Vznik účetnictví státu nebyla věc jednoduchá a jelikož si bylo Ministerstvo financí vědomo všech komplikací, které jsou spojeny se zaváděním změn v oblasti účetnictví, byla reforma účetnictví nastavena tak, aby byly rozloženy jednotlivé požadavky na dotčené účetní

² Zákon č. 563/1991 Sb., § 1 odst. 4

jednotky do více účetních období.³ Schéma rozfázování bylo publikováno dne 3. 11. 2009 na internetových stránkách Ministerstva financí. Ve zjednodušené formě jsou uvedeny níže.

Tab. 2.1 Základní schéma rozfázování Účetní reformy v oblasti veřejných financí – vytvoření účetnictví státu k 1. lednu 2010

Etapa	Problematika	První plnění povinností (nejzazší termín)
A0	Změna směrné účtové osnovy	1. 1. 2010
A1	Nové části a vzory účetní závěrky	20. 7. 2010
A2	Nové metody a postupy účtování	20. 7. 2010
A3	Účtování na podrozvahových účtech	V průběhu let 2010 a 2011
A4	Předávání účetních záznamů	Dnem 20. 7. 2010
B	Odpisování majetku a tvorba opravných položek (s výjimkou pohledávek)	Poprvé 31. 12. 2011
C	Předávání statistických dat	Poprvé v červenci 2012
D	Konsolidace – sestavování účetních výkazů za Českou republiku	Poprvé v roce 2016 za účetní období 2015
E1	Ocenění majetku 1 Kč	Nejpozději do 1. 1. 2012
E2	Ocenění majetku reálnou hodnotou	Nejpozději do 31. 12. 2011

Zdroj: SRACHOTOVÁ, Lenka. Účetní uzávěrka a závěrka v příspěvkové organizaci. Ostrava 2013. Diplomová práce. Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava, Fakulta ekonomická, Katedra účetnictví

V následujícím textu bude zmínka jen k některým fázím účetní reformy.

Na přelomu účetního období 2009 a 2010 došlo k převodu konečných zůstatků syntetických účtů v roce 2009 na počáteční stav nových syntetických účtů roku 2010 pomocí převodového můstku kvůli návaznosti účetních případů minulých let. Převodový můstek je součástí Českého účetního standardu číslo 702 - Otevírání a zavírání účetních knih. Nová směrná účtová osnova obsahovala řadu nových syntetických účtů, a tudíž došlo i ke změně

³ Základní teze a prezentace reformy účetnictví v oblasti veřejných financí - průvodní informace [online]. [cit. 2015-04-20]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/zakladni-informace-ucetnictvi-statu>

účetových rozvrhů vybraných účetních jednotek, aby mohlo dojít k účtování účetních případů i z titulu tzv. neopětovaných peněžních toků, např. odpisy dlouhodobého majetku, rezervy aj.⁴

Jak již bylo dříve zmíněno, za splnění určitých podmínek dojde k rozšíření účetní závěrky o dva nové účetní výkazy, o přehled o peněžních tocích a o přehled o změnách vlastního kapitálu. Nově jsou účetní výkazy sestavovány častěji a nejen v brutto hodnotách, ale i na principu čistých hodnot (netto), které jsou upraveny o hodnotu opravek a opravných položek k majetku. Vzory částí účetní závěrky jsou přílohou vyhlášky č. 410/2009 Sb. V příloze č. 1 vyhlášky je základní závazný vzor rozvahy a v příloze č. 2 je základní závazný vzor výkazu zisků a ztráty. Společně s těmi to základními závaznými vzory jsou zde uvedeny i závazné vzory jednotlivě pro:

- organizační složky státu,
- územní samosprávné celky, svazky obcí a regionální rady regionů soudržnosti,
- příspěvkové organizace,
- státní fondy.

Další přílohy č. 3 a 4 vyhlášky č. 410/2009 Sb. obsahují závazný vzor přehledu o peněžních tocích, přehledu o změnách vlastního kapitálu, které již nejsou vytvořeny zvlášť pro jednotlivé účetní jednotky uvedené výše. Příloha č. 5 vyhlášky se věnuje příloze účetní závěrky, která je blíže specifikována v kapitole 3.3.2.3.

2.4.1 Změny účetních metod

Mezi nové metody, které některé účetní jednotky doposud nepoužívaly, jsou řazeny:

1. zavedení akruálního principu,
2. odpisování dlouhodobého majetku,
3. změny v oceňování,
4. tvorba opravných položek,
5. tvorba rezerv.

2.4.1.1 Akruální princip

Zavedení akruálního principu je opravdu změnou významnou. Upustilo se od principu peněžního a nyní jsou účetní operace účtovány do období, se kterým věcně a časově souvisejí, bez ohledu na okamžik jejich zaplacení. Tímto dochází ke zvýšení důvěryhodnosti účetních výkazů. Uživatelům účetních informací teď umožňuje akruální báze účetního výkaznictví

⁴ Interní dokument - Podklad pro schvalování ÚZ 2013

získat informace nejen o minulých transakcích, které již pohyb peněžních prostředků vyvolaly, ale i o očekávaných transakcích, u nichž nastane příjem či výdej peněžních prostředků v budoucnosti za splnění určitých podmínek. Výrazným projevem přechodu z peněžní báze na aktuální bázi účetního výkaznictví bylo v rámci účetní reformy zavedení podrozvahové evidence. Informace o stavu účtů v knize podrozvahových účtů uvádí vybrané účetní jednotky v příloze účetní závěrky. Pro podrozvahové účty je v účtovém rozvrhu vytvořena samostatná účtová třída číslo 9, rozdělená do několika skupin, které se týkají jiného drobného majetku a podmíněných pohledávek a závazků.

2.4.1.2 Odpisování dlouhodobého majetku

Prováděcí vyhláška k zákonu o účetnictví stanovila, že účetní jednotky, které majetek neodepisovaly, mají povinnost v účetní závěrce sestavované k 31. 12. 2011 promítnout do svého účetnictví hodnotu opravek k odpisovanému dlouhodobému majetku jako oceňovací rozdíl při změně metody. Byl proveden zpětný dopočet opravek a výsledná hodnota byla v rámci účetní závěrky roku 2011 vykázána na rozvahové položce vlastního kapitálu – Oceňovací rozdíl při prvním použití metody.

Problematiku odpisování nalezneme v Českém účetním standardu číslo 708 - Odpisování dlouhodobého majetku. V účetním období 2011 a 2012 bylo možné použít zjednodušený způsob odpisování a kombinace způsobů odpisování v rámci účetní jednotky nebyla vyloučena. Nyní jsou přípustné tyto způsoby odpisování a to rovnoměrný, výkonový a komponentní.

2.4.1.3 Změny v oceňování

Novými metodami v oblasti oceňování jsou:

- ocenění majetku ve výši 1 Kč,
- ocenění majetku reálnou hodnotou.

Ocenění majetku ve výši 1 Kč je nový oceňovací princip uplatňující se u majetku kulturní povahy v případě, že není známa jeho pořizovací cena. Do konce roku 2011 tedy bylo nutné tento majetek identifikovat a zavést jej do účetní evidence v ocenění ve výši 1 Kč. Příkladem může být sbírka muzejní povahy, kterou spravuje Vojenský historický ústav a eviduje ho v účetnictví Ministerstvo obrany.

Vybrané účetní jednotky mají na základě zákona o účetnictví povinnost ocenit reálnou hodnotou majetek určený k prodeji s výjimkou zásob.⁵

Reálnou hodnotou se rozumí:

- a) „tržní hodnota,
- b) *ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce, není-li tržní hodnota k dispozici, nebo tato nedostatečně představuje reálnou hodnotu, metody ocenění použité při kvalifikovaném odhadu nebo posudku znalce musí zajistit přiměřené přiblížení se k tržní hodnotě,*
- c) *ocenění stanovené podle zvláštních právních předpisů, nelze-li postupovat podle písmene a) a b).*“⁶

V případě, že dojde ke zrušení určení dlouhodobého majetku k prodeji, se pak ocenění reálnou hodnotou změní zpět na původní ocenění ve výši pořizovací ceny v netto hodnotě. Oceňovací rozdíl, který vznikne, je v rámci účetní závěrky vykázán v rozvahové položce vlastního kapitálu – Jiné oceňovací rozdíly.⁷

V roce 2012 došlo ke změně účetní metody oceňování bezúplatně nabytého majetku na základě § 25 odst. 6 zákona o účetnictví. Tato změna se týká bezúplatného převodu majetku mezi vybranými účetními jednotkami a zároveň musí být splněna podmínka, že se jedná o majetek odpisovaný. Účetní jednotka, která majetek přebírá je povinna navázat na výši ocenění bezúplatně nabytého majetku a výši oprávek stanovenou předávající účetní jednotkou, namísto dříve používané reprodukční pořizovací ceny.⁸

2.4.1.4 Rezervy

Další významnou změnou je tvorba rezerv. Rezervy jsou určeny k pokrytí budoucích závazků (dluhů) nebo výdajů, u kterých je znám účel a je pravděpodobné, že nastanou, ale není jistá jejich částka nebo datum, ke kterému vzniknou. Je-li známo, že již k budoucímu závazku či výdaji nedorazí, musí dojít ke zrušení této rezervy. Postupy účtování o rezervách upravuje ČÚS č. 705 – Rezervy. V rozvaze je jejich výše vykazována v „cizím kapitálu“ na rozvahové položce 441 – Rezervy. Přestože jej účetní jednotka vytváří z vlastních zdrojů (většinou z výsledku hospodaření) jsou rezervy považovány za externí zdroj financování podniku.

⁵ Zákon č. 563/1991 Sb., § 27 odst. 1 písm. h

⁶ Zákon č. 563/1991 Sb., § 27 odst. 4

⁷ Výpis ze zprávy o stavu účetnictví pro schval UZ za r. 2012

⁸ Cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje

2.4.1.5 Opravné položky

Definice, postup tvorby a použití opravných položek jsou k dispozici ve vyhlášce č. 410/2009 Sb. Opravné položky lze tvořit k majetku a pohledávkám. K pohledávkám se opravné položky tvoří v případě, kdy hrozí riziko, že pohledávky nebudou dlužníkem plně nebo částečně uhrazeny. K majetku se opravné položky tvoří na základě přechodného snížení jeho využitelného potenciálu.

2.4.2. Účetní konsolidace státu

Dle usnesení vlády č. 868 ze dne 28. listopadu 2012 dojde k prvnímu sestavení konsolidovaných účetních výkazů za Českou republiku a za dílčí konsolidační celky státu za účetní období roku 2015 a to v roce 2016. Sestavení účetních výkazů za Českou republiku a za dílčí konsolidační celky státu je poslední fází účetní reformy.

Právním předpis upravující problematiku konsolidace státu je Vyhláška č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (dále jen konsolidační vyhláška státu) s účinností od 1. ledna 2015, která je závazná pro účetní jednotku, jenž je součástí konsolidačního celku státu. Ministerstvo financí České republiky zveřejnilo Konsolidační manuál ve verzi 1.0, který upravuje zejména početní a jiné úpravy a doporučený postup vyplnění Pomocného konsolidačního přehledu a seznamu.

Účetní konsolidace státu (dále jen konsolidace) je proces, jehož výsledkem jsou sestavené konsolidované účetní výkazy za skupinu účetních jednotek tak, jako by se jednalo o jedinou účetní jednotku. *„Tato skupina představuje konsolidační celek tvořený účetními jednotkami, přičemž existuje jedna, která sama nebo spolu s jednou či více třetími osobami ovládá, popřípadě se významným způsobem podílí na ovládnutí jiných účetních jednotek tak, že zejména stanovuje jejich provozní a finanční politiky.“*⁹

Důležitým krokem je stanovit konsolidační celek. Je třeba určit účetní jednotky, jejichž účetní výkazy budou konsolidovány a zároveň vymezit ty účetní jednotky, mezi kterými musí dojít k vyloučení vzájemných vztahů, aby byly získané informace očištěny od vzájemně uskutečněných transakcí a především vzájemně realizovaných zisků a ztrát v rámci příslušného konsolidačního celku.

V účetním období roku 2015 budou do konsolidace zahrnuty pouze vybrané účetní jednotky vyjma zdravotních pojišťoven a příspěvkových organizací. Příspěvkové organizace

⁹ Konsolidační manuál [online]. [cit. 2015-04-20]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/ucetni-vykaznictvi-statu/konsolidacni-manual>

jsou v tomto roce z konsolidace vyňaty proto, aby byla zachována možnost vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu těm příspěvkovým organizacím, u nichž o tom rozhodl zřizovatel.

V dalším účetním období (2016) již budou do konsolidace zahrnuty i ostatní dotčené subjekty podle konsolidační vyhlášky státu a dojde poprvé k předání Pomocného konsolidačního přehledu (dále jen PKP).

PKP budou předávány do CSÚIS zejména těmito účetními jednotkami:

- zdravotními pojišťovnami při splnění podmínek stanovených konsolidační vyhláškou státu,
- dobrovolnými svazky obcí,
- veřejnými výzkumnými institucemi,
- obchodními korporacemi ovládanými a řízenými územními samosprávnými celky a státem,
- státními podniky.

Tyto účetní jednotky nepředávají do CSÚIS Pomocný analytický přehled (PAP). Zjednodušeně můžeme říci, že účetní jednotky, které zasílají PAP, nemají již povinnost zasílat PKP, pokud konsolidační vyhláška státu neurčí jinak.

PKP obsahuje 5 tabulek:

- 1) přehled stavu položek,
- 2) přehled majetkových účastí a jejich změn,
- 3) vyloučení vzájemných vztahů,
- 4) přehled podrozvahových položek,
- 5) vysvětlení významných částek.

Vzor tohoto přehledu naleznou účetní jednotky v technické vyhlášce v příloze č. 3.

Tab. 2.2. Subjekty zahrnuté do konsolidačního celku ČR

Subjekt, ÚJ, které jsou zahrnuty do konsolidačního celku ČR		
VŽDY		
ÚJ/subjekt	Spravující jednotka	Zahrnuta od
Organizační složka státu – správce kapitoly	ANO	1.1.2015
Organizační složka státu	x	1.1.2015
Státní fond podle rozpočtových pravidel	x	1.1.2015
Státní příspěvková organizace	x	1.1.2016
Kraj	ANO	1.1.2015
Obec	ANO	1.1.2015
Dobrovolný svazek obcí	ANO	1.1.2015
Regionální rada regionu soudržnosti	x	1.1.2015
Příspěvková organizace, jejímž zřizovatelem je ÚSC nebo dobrovolný svazek obcí	x	1.1.2016
Zdravotní pojišťovna	x	1.1.2016
Hlavní město Praha	ANO	1.1.2015

Zdroj: vlastní zpracování dle konsolidačního manuálu

Tab. 2.3 Subjekty zahrnuté do konsolidačního celku ČR za splnění podmínek

Subjekt, ÚJ, které nejsou zahrnuty do konsolidačního celku ČR vždy			
ÚJ/subjekt		Spravující jednotka	Zahrnuta od
Majetková účast	Jsou zahrnuty do konsolidačního celku na základě § 5, § 6, § 7 konsolidační vyhlášky státu a zároveň musí splnit podmínky významnosti § 9 KVS	x	1.1.2016
Národní podnik			
Státní organizace			
Státní podnik			
Školská právnická osoba			
Veřejná výzkumná instituce			
Obecně prospěšná společnost			
Další právnická osoba			

Zdroj: vlastní zpracování dle konsolidačního manuálu

Účetní jednotky spadající do konsolidace mají zákonem danou povinnost poskytnout svoji účetní závěrku a veškeré potřebné informace nutné k sestavení účetních výkazů za ČR a taktéž účetních výkazů z dílčího konsolidačního celku státu účetní jednotce, která tyto účetní výkazy sestavuje.

Účetní jednotka, která není vybranou účetní jednotkou, pokud není povinna sestavit konsolidovanou účetní závěrku podle zákona, nebo v případě, že nesplnila ani jedno z níže uvedených kritérií, se nestane součástí dílčího konsolidačního celku státu a je od této povinnosti osvobozena. Obdobně toto pravidlo platí i pro zahrnutí účetní jednotky, která není vybranou účetní jednotkou do vyššího dílčího konsolidačního celku státu a do konsolidačního celku Česká republika.

Kritéria jsou určena konsolidační vyhláškou státu v § 9 odst. 1 až 5 a zní následovně:

- „ a) výše netto aktiv vykázaných v účetní závěrce více než 100 000 000 Kč,*
- b) výše cizích zdrojů vykázaných v účetní závěrce více než 100 000 000 Kč,*
- c) celkové náklady, dělené počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobené dvanácti, více než 100 000 000 Kč,*
- d) celkové výnosy, dělené počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobené dvanácti, více než 100 000 000 Kč. „*

Spravující jednotky jsou definovány v konsolidační vyhlášce státu v § 3 písm. b až g, jednotlivě pro každý dílčí konsolidační celek státu a pro vyšší dílčí konsolidační celek státu vládní část.

- Spravující jednotkou dílčího konsolidačního celku státu vládní část je účetní jednotka, která je správcem kapitoly státního rozpočtu.
- spravující jednotkou dílčího konsolidačního celku státu kraj, je účetní jednotka, která je krajem nebo hl. město Praha bez městských částí hlavního města Prahy.
- v dílčím konsolidačním celku státu obec je spravující jednotkou účetní jednotka, která je obcí.
- dílčí konsolidační celek státu dobrovolný svazek obcí má za spravující jednotku účetní jednotku, která je dobrovolným svazkem obcí.
- spravující jednotkou vyššího dílčího konsolidačního celku státu vládní část je ministerstvo tvořené částí účetních případů účetní jednotky ministerstva, Generálního finančního ředitelství a Generálního ředitelství cel, které nehospodaří s příjmy a výdaji kapitoly státního rozpočtu 312 – MF.

Tyto spravující jednotky, kromě spravující jednotky vyššího dílčího konsolidačního celku státu vládní část, mají povinnost zasílat seznam účetních jednotek patřících do dílčího konsolidačního celku státu do CSÚIS. Hlavní město Praha tento seznam předává zvlášť za jednotlivé městské části hl. m. Prahy a zvlášť za hl. m. Praha bez městských částí hl. m. Prahy. Ministerstvo financí předává i seznam za vyšší dílčí konsolidační celek státu vládní část. Postup k vyplnění toho seznamu je zveřejněn v konsolidačním manuálu a vzor seznamu je k dispozici v příloze č. 1 v konsolidační vyhlášce státu.

Konsolidace bude realizována postupně po jednotlivých konsolidačních celcích, tedy ve třech úrovních konsolidačních celků státu.

Konsolidační celky státu: dílčí konsolidační celky státu,
 vyšší dílčí konsolidační celky státu,
 konsolidační celek Česká republika.

Dílčí konsolidační celky státu (dále jen DKCS) jsou 1. úrovní konsolidace a rozumí se jimi:

- a) DKCS vládní část,
- b) DKCS kraj,
- c) DKCS obec,
- d) DKCS Městská část hlavního města Prahy,
- e) DKCS Dobrovolný svazek obcí.

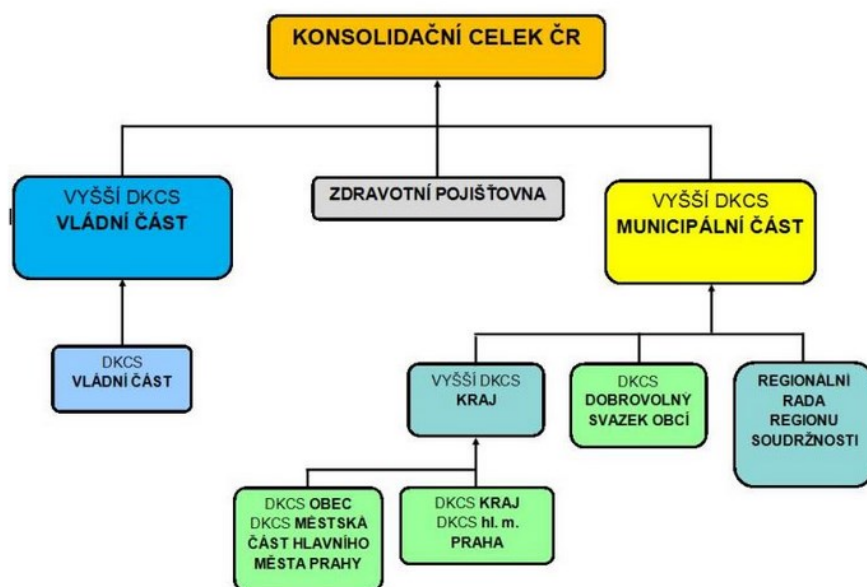
Vyšší dílčí konsolidační celky státu (dále jen VDKCS) jsou 2. úrovní konsolidace a rozumí se jimi:

- a) VDKCS vládní část,
- b) VDKCS kraj,
- c) VDKCS municipální část.

Konsolidační celek Česká republika je 3. úrovní konsolidace a tvoří ji:

- a) VDKCS vládní část,
- b) VDKCS municipální část,
- c) zdravotní pojišťovny.

Obr. 2.1 Konsolidační celek ČR



Zdroj: Konsolidační manuál

Po vymezení konsolidačního celku je nutné analyzovat vztahy mezi účetními jednotkami v konsolidačním celku a určit metody konsolidace. Poté se sestaví konsolidované výkazy za stát a následně se zveřejní.

Konsolidační vyhláška státu rozlišuje 4 metody konsolidace:

- 1) zjednodušená metoda plné konsolidace,
- 2) metoda plné konsolidace,
- 3) metoda poměrné konsolidace,
- 4) metoda konsolidace ekvivalencí.

Principem plné konsolidace je, že položky z rozvahy, výkazu zisku a ztráty a knihy podrozvahových účtů účetní jednotky, která je součástí konsolidace, jsou začleněny v plné výši do výkazu majetku a závazků, výkazu nákladů a výnosů, přílohy - knihy podrozvahových účtů za DKCS nebo do souhrnných výkazů za ČR a to do souhrnného výkazu majetku a závazků státu, souhrnného výkazu nákladů a výnosů státu a přílohy – knihy podrozvahových účtů. Předtím než jsou položky plně začleněny, musí ještě dojít k jejich přetřídění, úpravě a vyloučení.

Totéž platí i pro poměrnou metodu konsolidace s rozdílem, že položky nejsou do výkazů začleněny v plné výši, ale v poměrné výši, která odpovídá podílu na základním kapitálu té konsolidované jednotky státu.

„Při metodě konsolidace ekvivalencí se ocenění účasti spravující jednotky v konsolidované jednotce státu ve výši podílu na vlastním kapitálu konsolidované jednotky státu, po úpravách a vyloučení jednotlivých položek účetní závěrky.“¹⁰

Metoda konsolidace, která bude u jednotlivých konsolidovaných jednotek použita, je uvedena v konsolidační vyhlášce státu v § 17 až § 19.

Účetní výkazy za příslušné DKCS a VDKCS sestavuje Ministerstvo financí. Ministerstvo financí taktéž sestavuje výkazy za konsolidační celek ČR a to na základě účetních výkazů za DKCS a účetních záznamů, které předkládají účetní jednotky zahrnuté do konsolidace do CSÚIS.

Účetní výkazy, které předkládají DKCS státu, jsou vymezeny v konsolidační vyhlášce státu v § 12 odst. 3 a jsou jimi:

- 1) výkaz majetku a závazků za dílčí konsolidační celek státu,
- 2) výkaz nákladů a výnosů za dílčí konsolidační celek státu,
- 3) výkaz peněžních toků za dílčí konsolidační celek státu,
- 4) příloha za dílčí konsolidační celek státu.

Výkazy za ČR jsou sestavovány ve stavu k poslednímu dni kalendářního roku do 30. září následujícího roku.

Členění účetních výkazů je následující:

- 1) souhrnný výkaz majetku a závazků státu,
- 2) souhrnný výkaz nákladů a výnosů státu,
- 3) výkaz peněžních toků,
- 4) příloha.

Vzory těchto výkazů jsou ke zhlédnutí v přílohách č. 2 až 5 ke konsolidační vyhlášce státu.

Jednotlivé položky výše uvedených výkazů 1) a 2) jsou obsahově vymezeny taktéž v konsolidační vyhlášce státu a to od § 24 do § 63.

¹⁰ Vyhláška č. 312/2014 Sb., § 18

Získaná konsolidovaná data lze podrobit analýze a poskytnout tak obraz o reálné hospodářské situaci státu a zajistit tím následně efektivnější a hospodárnější nakládání majetku státu a jeho kontrolu.¹¹

2.4.2.1. Konsolidace v rámci Ministerstva obrany

Ministerstvo obrany je součástí DKCS vládní část. DKCS vládní část je tvořen spravující jednotkou, která je správcem kapitoly státního rozpočtu. V tomto případě je spravující jednotkou mimo jiných v tomto DKCS, přímo Ministerstvo obrany. Dále je tvořen účetními jednotkami, které jsou:

- založeny Ministerstvem obrany,
- zřízeny Ministerstvem obrany,
- osobou, ve které stát vykonává podstatný vliv prostřednictvím Ministerstva obrany,
- osobou, ve které stát vykonává společný vliv prostřednictvím Ministerstva obrany,
- ovládanou osobou, kdy ovládající osobou je stát prostřednictvím Ministerstva obrany.

Jedná se zejména o státní příspěvkové organizace, státní organizace, státní podnik a národní podnik, školská právnická osoba, veřejná výzkumná instituce, obecně prospěšná společnost, obchodní korporace aj.

Pro představu je zde uveden seznam některých státních podniků a příspěvkových organizací založených či zřízených Ministerstvem obrany.¹²

Státní podniky:

- VOP CZ, s. p. Šenov u Nového Jičína,
- LOM PRAHA, s. p.,
- Vojenské lesy a statky ČR, s. p.,
- Vojenský technický ústav, s. p.,
- Vojenský výzkumný ústav, s. p.

¹¹ Účetní konsolidace státu -průvodní informace publikované Ministerstvem financí [online]. [cit. 2015-04-20]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/aktuality/2013/ucetni-konsolidace-statu-pruvodni-inform-14288>

¹² Státní podniky a příspěvkové organizace [online]. [cit. 2015-04-20]. Dostupné z: <http://www.mocr.army.cz/ministr-a-ministerstvo/lide-struktura/gen-sekretar/sekce-spravy-majetku/podniky-a-prispevkove-organizace/statni-podniky-a-prispevkove-organizace-3266/>

Příspěvkové organizace:

- Vojenská lázeňská a rekreační zařízení, p. o.,
- Ústav leteckého zdravotnictví Praha, p. o.,
- Ústřední vojenská nemocnice – Vojenská fakultní nemocnice Praha, p. o.,
- Vojenská nemocnice Brno, p. o.,
- Vojenská nemocnice Olomouc, p. o.,
- Armádní Servisní, p. o.,
- Handball club DUKLA Praha, p. o.,
- Volejbalový klub DUKLA Liberec, p. o.,
- CASRI (Vědecké a servisní pracoviště tělesné výchovy a sportu), p. o.

3. Účetní uzávěrka a závěrka v podmínkách organizačních složek státu

Tato kapitola nejprve definuje základní charakteristické rysy organizačních složek státu a následně se věnuje vymezení účetní uzávěrky a účetní závěrky v podmínkách organizačních složek státu. Závěrem je věnována část kapitoly problematice schvalování účetní závěrky.

3.1 Vymezení organizačních složek státu

Pojem organizační složka je definován v zákoně č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích v § 3 odst. 1. Organizačními složkami jsou ministerstva a jiné správní úřady, Ústavní soud, soudy, státní zastupitelství, Nejvyšší kontrolní úřad, Kancelář prezidenta republiky, Úřad vlády České republiky, Kancelář Veřejného ochránce práv, Akademie věd České republiky, Grantová agentura České republiky a jiná zařízení, o kterých to stanoví zvláštní právní předpis. Obdobné postavení má Kancelář Poslanecké sněmovny a Kancelář Senátu.

Organizační složky státu patří mezi vybrané účetní jednotky, tento termín byl zmíněn v kapitole 2.2.1.

Právní předpisy, které upravují účetnictví organizačních složek státu jsou:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky,
- České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky č. 701 až 710.

Zákon o účetnictví v § 1 odst. 2 písmene c říká, že organizační složky státu **jsou účetními jednotkami**. Tyto účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v plném rozsahu. Nejsou právnickými osobami dle § 3 odst. 2 zákona č. 219/2000 Sb., a **nemají právní osobnost**. To znamená, že v právních vztazích nevystupují vlastním jménem a nenesou majetkovou odpovědnost, která vznikne z těchto vztahů. Veškeré právní úkony činí jménem státu, čili závazky z jejich činností jsou závazkem přímo státu. Co se týká daně z příjmů, tak organizační složky státu jsou **poplatníkem daně z příjmů** právnických osob dle § 17 odst. 1 písmene b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Pro organizační složky je typické, že hospodaří s prostředky státního rozpočtu. Dle zákona č. 218/2000 Sb. § 45 odst. 1 výši těchto prostředků stanoví správce kapitoly v rámci

rozpočtu kapitulu, zároveň tento odstavec určí, že příjmy organizačních složek státu se považují za příjmy státního rozpočtu a výdaje organizačních složek státu jsou výdajem státního rozpočtu. Podle § 45 odst. 3 stejného zákona organizační složky státu hospodaří nejen s prostředky státního rozpočtu, ale hospodaří i s mimorozpočtovými zdroji, kterými jsou prostředky fondů organizační složky státu, zisk získaný hospodářskou činností vykonávanou na základě zvláštního zákona, peněžité dary aj. Úkolem organizačních složek státu je dbát na dosahování příjmů stanovených rozpočtem a plnit úkoly, které jim byly určeny, nejhospodárnějším způsobem (§ 45 odst. 2).

Mezi další povinnosti organizačních složek patří například sestavení rozpočtu příjmů a výdajů členěných podle rozpočtové skladby (§ 45 odst. 4). Rozpočtová skladba je blíže specifikována ve vyhlášce č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě. Dále je nutností každé organizační složky státu zřídit u České národní banky jeden příjmový a jeden výdajový účet státního rozpočtu a zřídit rezervní fond a fond kulturních a sociálních potřeb. Organizačním složkám plyne z § 49 odst. 1 zákona č. 218/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech omezení v podobě neoprávněnosti přijímat a poskytovat úvěry, přijímat půjčky a také vystavovat a přijímat směnky.

3.2 Účetní uzávěrka

Prvním úkolem této kapitoly je objasnit rozdíl mezi účetní uzávěrkou a účetní závěrkou. „Účetní uzávěrka představuje soubor činností a kroků, které vedou k uzavření účetního období.“¹³ „Zpracování všech podkladů pro účetní závěrku je velmi rozsáhlé a zdlouhavé, neboť nejde jen o pouhé uzavření účetních knih.“¹⁴ Naproti tomu pojem účetní závěrka znamená sestavení účetních výkazů, které vymezuje zákon o účetnictví v § 18 odst. 1 a jsou jimi rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha, případně přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.

Zmíněný soubor činností lze rozdělit na několik částí:

1. přípravné práce,
2. uzávěrkové práce,
3. sestavení řádné účetní závěrky.

¹³ ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví. 1. vyd. Praha: Grada, 2013, 264 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-4702-6 (s. 227).

¹⁴ AMBROŽ, Jan. Účetní závěrka - daň z příjmů. Praha: Koršach, 2010, 157 s. Daně pro každého (Koršach). ISBN 978-80-86296-36-4 (s. 37)

Přípravné práce zahrnují tyto činnosti:

- kontrola převodu konečných stavů rozvahových účtů předchozího účetního období,
- kontrola, zda byly vystaveny všechny účetní doklady k hospodářským operacím, které věcně a časově souvisí s uzavíraným účetním obdobím,
- ověření, zda byly na účtárnu předloženy všechny podkladové účetní záznamy k zaúčtování,
- dokončení zaúčtování všech účetních případů týkajících se uzavíraného účetního období.

Uzávěrkové práce obsahují zejména:

- zjištění konečných obrátů jednotlivě pro každý syntetický účet a sestavení obrátové předvahy,
- vyčíslení konečných zůstatků účtů rozvahových, výsledkových, vnitroorganizačních¹⁵ a podrozvahových,
- vyčíslení výsledku hospodaření,
- uzavření účetních knih.

Sestavení řádné účetní závěrky, která je tvořena:

- rozvahou,
- výkazem zisku a ztráty,
- přílohou,
- přehledem o peněžních tocích,
- přehledem o změnách vlastního kapitálu.

Značný prostor této kapitoly je věnován přípravné části a to konkrétně inventarizaci, neboť bez řádného provedení inventarizace majetku a závazků nelze považovat účetnictví účetních jednotek za průkazné a věrohodné a za této situace se stanou nespolehlivými i finanční výkazy účetní jednotky.

Povinnost inventarizovat majetek a závazky vyplývá ze zákona o účetnictví § 6 odst. 3, ovšem tento zákon se inventarizací zabývá pouze okrajově, dalším právním předpisem upravující inventarizace je vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků.

¹⁵ Účty určené ke sledování interních údajů vypovídajících o hospodaření s majetkem a závazky v rámci účetní jednotky.

Přestože je inventarizace ošetřena hned ve dvou právních předpisech, nenajdeme v ní pevně stanovená pravidla pro organizační zajištění, přípravu, její plánování atd. a to z důvodu jedinečnosti účetních jednotek. Proto například u Ministerstva obrany je organizace a postup provedení inventarizace majetku a závazků stanoven vnitřním předpisem - Rozkaz Ministerstva obrany (RMO). Plán inventur a jednotlivé úkony inventarizace jsou stanoveny Pokynem k provedení periodické inventarizace majetku a závazků, který vydává náměstek ministra obrany.

V první řadě je nutno poukázat na rozdíl mezi významy slov inventarizace a inventura.

Inventarizaci lze definovat jako proces, který obsahuje několik činností:

- zjišťování skutečného stavu majetku a závazků ke stanovenému dni inventarizace,
- odsouhlasení skutečného stavu majetku a závazku se stavem, který má účetní jednotka zaznamenaný v účetnictví,
- vyčíslení vzniklých inventarizačních rozdílů,
- zaúčtování vzniklých inventarizačních rozdílů,
- zjištění příčin vzniklých inventarizačních rozdílů a vykonání jejich nápravy,
- zjištění, zda existují důvody pro snížení ceny majetku prostřednictvím opravných položek a odpisů majetku,
- a jiné činnosti určené samotnou účetní jednotkou.

Inventurou je myšleno zjišťování skutečného stavu majetku a závazků fyzickou a dokladovou inventurou a zaznamenávání tohoto stavu do **inventurních soupisů**. Inventura je tedy jedna z činností, které inventarizace obsahuje.

Inventarizační rozdíly, které mohou vzniknout z porovnání skutečného stavu majetku a závazků se stavem majetku a závazků vedeném v účetnictví účetní jednotky podle § 30 odst. 10 zákona o účetnictví jsou:

- **manko** – skutečný stav je nižší než stav v účetnictví, u cenin a peněžních hotovostí se tento rozdíl označuje jako schodek,
- **přebytek** – skutečný stav je vyšší než stav v účetnictví.

O takto vzniklé inventarizační rozdíly doložené inventurními soupisy je účetní jednotka povinná opravit stavy majetku a závazků vykázaných v účetnictví a to do účetního období, za které se inventarizace provádí. Důležité je vědět, že se upravuje stav majetku a závazků v účetnictví podle skutečnosti, nikoliv naopak.

Inventarizační rozdíly lze zjistit provedením inventury fyzické či dokladové:

- **fyzická inventura** se provádí u majetku hmotné povahy zejména u peněz, cenin, dlouhodobého hmotného majetku, zásob a to vážením, ohledáním, počítáním, měřením, atd.,
- **dokladová inventura** se provádí u majetku nehmotné povahy například u dlouhodobého nehmotného majetku, bankovních účtů, rezerv, pohledávek a závazků, opravných položek a to prostřednictvím dokladů.

Proces inventarizace lze rozdělit na několik období:

- **přípravné**, jehož cílem je zabezpečit inventarizaci po personální, administrativní, materiální a technické stránce,
- **prováděcí**, jehož cílem je provést inventury a jejich výsledky zanést do inventurních soupisů, vyhodnotit vzniklé zúčtovatelné rozdíly,
- **vyhodnocovací** je obdobím kdy se sumarizují skutečné stavy majetku a závazků a porovnávají se s účetním stavem.

Další text je věnován inventarizaci konkrétně v podmínkách Ministerstva obrany.

Dle § 4 odst. 5 vyhlášky č. 270/2010 Sb., jsou ministerstva povinna zřizovat ústřední inventarizační komisi. Členy této komise jmenuje náměstek ministra obrany. Povinností této komise je zpracovat inventurní soupis za účetní jednotku v členění podle inventarizačních položek, zpracovat přehled inventarizačních rozdílů, seznam inventurních soupisů, přehled splnění úkolů inventarizace a závěrem sestavit **inventarizační zprávu** o inventarizaci majetku a závazků za účetní jednotku a předat ji ministrovi obrany. Dále jsou jmenovány inventarizační komise u všech **nákladových středisek**¹⁶ v takovém rozsahu, aby svou činností pokryly rozsah majetku a závazků, které podléhají inventarizaci. Inventarizační komise musí být minimálně dvoučlenná. Osoba odpovědná za inventarizovaný druh majetku a závazků ani její přímý nadřízený nemohou být vedoucí osobou této komise. Taktéž nemůže být vedoucím komise osoba odpovědná za vedení evidence inventarizovaného majetku a závazků. Alespoň jeden člen komise musí disponovat znalostmi o majetku, který jim byl určen k inventarizaci.

Důležitým dokumentem, který zde byl již zmíněn, je **inventurní soupis**, kterým nákladové středisko prokazuje skutečný stav majetku a závazků.

¹⁶ Nejnižší organizační prvek účetní jednotky, za který se vede účetnictví

„Inventurní soupis obsahuje nejméně:

- a) identifikační číslo účetní jednotky;*
- b) číslo a místo dislokace nákladového střediska, které inventarizaci provedlo;*
- c) rozsah inventarizovaného majetku a závazků;*
- d) den, k němuž se inventarizace uskutečnila, okamžik zahájení a ukončení inventury;*
- e) stav v účetnictví a skutečný stav zjištěný inventurou k rozvahovému dni;*
- f) ocenění majetku a závazků;*
- g) inventarizační rozdíly;*
- h) seznam příloh;*
- i) podpisové záznamy vedoucího a členů inventarizační komise a vedoucího nákladového střediska, včetně data připojení podpisu. “¹⁷*

Součástí tohoto účetního záznamu jsou přílohy vyhotovené podle jednotlivých inventarizačních položek nebo jejich seskupení. Vyhotovený inventurní soupis včetně příloh předkládá nákladové středisko účtárně v listinné i elektronické formě ke kontrole jeho správnosti, úplnosti a založení, načež účtárna o převzetí těchto dokumentů od nákladového střediska zpracuje protokol o převzetí výsledků inventarizace ve dvou kopiích určených pro vedoucího nákladového střediska a pro jeho nadřízeného.

3.3. Účetní závěrka

Povinnost sestavit účetní závěrku ukládá organizačním složkám státu legislativa.

Účetní závěrka je nedílný celek a je tvořena těmito účetními výkazy:

- rozvaha,
- výkaz zisku a ztráty,
- příloha,
- přehled o peněžních tocích,
- přehled o změnách vlastního kapitálu.

Rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha jsou sestavovány povinně. Přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu jsou sestaveny v případě, že účetní jednotka k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející účetní období splnila obě kritéria, která jsou uvedena v zákoně o účetnictví v § 20 odst. 1 písm. a bodu 1, 2.

1. kritérium – celková aktiva jsou více než 40 000 000 Kč,
2. kritérium – roční úhrn čistého obrátu více než 80 000 000 Kč.

¹⁷ RMO č. 55/2011 čl. 38 odst. 2

Ministerstvo obrany sestavuje všech pět výkazů, pouze za účetní období 2010 nebyl přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu předložen.

Dle § 18 odst. 2 zákona o účetnictví musí účetní závěrka obsahovat základní informace o účetní jednotce, kterými jsou:

- název,
- sídlo,
- právní forma,
- identifikační číslo,
- účel, pro který byla zřízena,
- rozvahový den, případně jiný okamžik, ke kterému se účetní závěrka sestavuje,
- okamžik sestavení účetní závěrky,
- podpisový záznam statutárního orgánu.

Účetní závěrka je nejdůležitějším výstupem ze systému finančního účetnictví, podává informace o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici účetní jednotky. Účetní závěrka je k dispozici externím uživatelům, ale je významná i pro interní uživatele, kteří data, jenž jsou prezentována v účetní závěrce, využívají v procesu ekonomického řízení.¹⁸ Informace obsažené v účetní závěrce mohou významným způsobem ovlivnit kvalitu rozhodovacích procesů, proto je nutné, aby účetní jednotky dodržovaly ustanovení zákona o účetnictví § 8 odst. 1 ve znění „*účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.*“

- **Správnost účetnictví** – účetnictví je správné, pokud účetní jednotka vede účetnictví tak, že není v rozporu s právními předpisy upravující účetnictví buď přímo, či nepřímo, např. zákon o obchodních korporacích.
- **Úplnost účetnictví** – účetnictví je úplné, jestliže účetní jednotka zaúčtovala v účetním období v účetních knihách všechny účetní případy, sestavila účetní závěrku, vyhotovila výroční zprávu, zveřejnila informace požadovaným způsobem a má o těchto skutečnostech veškeré účetní záznamy.
- **Průkaznost účetnictví** – účetnictví je průkazné, jestliže všechny účetní záznamy jsou průkazné a účetní jednotka provedla inventarizaci.

¹⁸ VODÁKOVÁ, Jana. Aktuální účetnictví ve veřejném sektoru. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012, 191 s. ISBN 978-80-7357-890-9 (s. 60)

- **Srozumitelné účetnictví** – účetnictví je srozumitelné, pokud umožňuje spolehlivě určit obsah účetních případů, které byly předmětem účetních záznamů vzniklých na základě průkazného účetního dokladu.
- **Trvalost účetnictví** – účetnictví je vedeno způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů, jestliže účetní jednotka archivuje účetní záznamy v předepsaných lhůtách.

Účetnictví musí tedy účetní jednotky vést tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala **věrný a poctivý obraz** předmětu účetnictví a finanční situaci účetní jednotky. „Zobrazení je věrné, pokud obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu zobrazenému v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo zákonem o účetnictví. Zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti.¹⁹ Tato zásada je nadřazena všem ostatním účetním zásadám.²⁰

Jak již bylo výše zmíněno, význam účetní závěrky slouží především jako podklad pro rozhodování externím a interním uživatelům. Proto musejí být informace v ní uvedené, spolehlivé, srovnatelné, srozumitelné a významné.

3.3.1 Druhy účetní závěrky

Zákon o účetnictví rozlišuje několik druhů účetních závěrek. Zde budou vysvětleny tyto tři:

- řádná účetní závěrka,
- mimořádná účetní závěrka,
- mezitímní účetní závěrka.

Řádná účetní závěrka je sestavována k poslednímu dni účetního období, který je nazýván rozvahovým dnem. K tomuto dni jsou uzavírány účetní knihy.

V případě, že účetní jednotky sestavují účetní závěrku k jinému než poslednímu dni účetního období a uzavírají se účetní knihy, jedná se o **účetní závěrku mimořádnou**. Příkladem jsou zde uvedeny dva důvody stanovené v zákoně o účetnictví v § 17 odst. 2. Účetní knihy uzavírá účetní jednotka například ke dni zániku povinnosti vést účetnictví a ke dni předcházejícímu dni vstupu do likvidace.

¹⁹ VODÁKOVÁ, Jana. Aktuální účetnictví ve veřejném sektoru. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012, 191 s. ISBN 978-80-7357-890-9 (s. 60)

²⁰ PROKŮPKOVÁ, Danuše a Michal SVOBODA. Jak číst účetní výkazy vybraných účetních jednotek. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer, 2014, 150 s. ISBN 978-80-7478-522-1 (s. 17)

Mezitímní účetní závěrka se sestavuje v průběhu účetního období k jinému okamžiku než ke konci rozvahového dne a přitom to typu účetní závěrky se neuzavírají účetní knihy. Při mezitímní účetní závěrce účetní jednotka sestavuje pouze rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu. Přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu se sestavují jako součást řádné účetní závěrky a jen za předpokladu, že jsou účetní jednotky povinny tyto výkazy sestavovat.

Organizační složky mají stanovené termíny pro předání jednotlivých výkazů účetní závěrky v příloze č. 3 k vyhlášce č. 383/2009 Sb. Zde tyto termíny znázorňuje tabulka 3.1. Všechny uvedené výkazy musí předávat organizační složky státu do centrálního úložiště, kterým je od roku 2010 CSÚIS. Do tohoto systému jsou organizační složky povinny posílat i jiné účetní záznamy, ty ovšem nejsou předmětem této diplomové práce.

Zákon č. 563/1991 Sb., v § 21a stanoví povinnost organizačním složkám státu zveřejnit své účetní závěrky a to prostřednictvím ministerstev. Zveřejněny musí být takovým způsobem, který umožní dálkový přístup.

Tab. 3.1. Termíny pro předání jednotlivých výkazů účetní závěrky platné pro rok 2015

Název účetního záznamu	Četnost předávání účetního záznamu
Rozvaha	Čtvrtletně - ve stavu k 31. 3., 30. 6., 30. 9., - mezitímní účetní závěrka, a to do 30. dne následujícího měsíce Ročně – ve stavu k 31.12 – řádná účetní závěrka, a to do 25. 2. následujícího roku
Výkaz zisku a ztráty	Čtvrtletně - ve stavu k 31. 3., 30. 6., 30. 9., - mezitímní účetní závěrka, a to do 30. dne následujícího měsíce Ročně – ve stavu k 31.12 – řádná účetní závěrka, a to do 25. 2. následujícího roku
Příloha	Čtvrtletně - ve stavu k 31. 3., 30. 6., 30. 9., - mezitímní účetní závěrka, a to do 30. dne následujícího měsíce Ročně – ve stavu k 31. 12. – řádná účetní závěrka, a to do 25. 2. následujícího roku
Přehled o peněžních tocích a změnách vlastního kapitálu	Ročně – ve stavu k 31. 12. – řádná účetní závěrka, a to do 25. 2. následujícího roku

Zdroj: vlastní zpracování dle přílohy č. 3 k vyhlášce č. 383/2009 Sb.

3.3.2 Výkazy účetní závěrky

Vzhledem k faktu, že účetní reforma zavedla organizačním složkám státu novou směrnou účtovou osnovu a nové účtové metody, bylo nutné tyto změny promítnout i do podoby výkazů účetní závěrky. Novou podobu dostaly rozvaha, výkaz zisku a ztráty a značného rozšíření dostala i příloha. Novými výkazy se staly přehled o změnách vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích. Do roku 2015 tyto výkazy prošly ještě několika změnami. Podoby výkazů, které jsou v dalších kapitolách uvedeny, jsou zpracovány dle platných právních předpisů roku 2015.

Závazné vzory výkazů účetní závěrky organizačních složek státu jsou k dispozici v přílohách vyhlášky č. 410/2009 Sb., je tedy zřejmé, že výkazy organizačních složek státu vychází z předem stanovených struktur. Obsahové vymezení jednotlivých položek výkazů definuje také vyhláška č. 410/2009 Sb.

Účetní závěrka se sestavuje v peněžních jednotkách české měny a vykazuje se v Kč, s přesností na dvě desetinná místa.²¹

3.3.2.1 Rozvaha

Rozvaha je účetním výkazem, který podává informace o finanční situaci účetní jednotky a poskytuje přehled o stavu majetku a zdrojích jeho krytí k určitému datu. Zachycuje tedy majetek účetní jednotky ze dvou hledisek.

Aktiva, jež vyjadřují majetkovou strukturu, jsou v rozvaze zachycena na levé straně a ve zjednodušené struktuře jsou ke zhlédnutí v tabulce 3.2. Zjednodušená struktura aktiv zde obsahuje pouze položky označené velkými písmeny latinské abecedy a položky označené římskými číslicemi. V takto zjednodušené formě jsou pojata i pasiva v tabulce 3.3. Jednotlivé skupiny aktiv označené římskými číslicemi jsou řazeny podle likvidnosti, to znamená podle jejich potenciální rychlosti přeměny aktiva na hotové peníze. V České republice se aktiva řadí od nejméně likvidních (dlouhodobý majetek) až po ty nejlíkvídnější (peníze).

Jednotlivé položky aktiv se uvádějí jako konečné stavy běžného účetního období a konečné stavy na konci minulého účetního období. V běžném účetním období se dále sleduje:

- **brutto hodnota**, která vyjadřuje ocenění jednotlivých majetkových položek v ocenění neovlivněném oprávkami a opravnými položkami,
- **korekce**, která vyjadřuje výši opravek a opravných položek u jednotlivých majetkových položek,
- **netto hodnota**, která vyjadřuje hodnotu aktiv jednotlivých majetkových položek sníženou o oprávky a opravné položky, čili je to stav jednotlivých majetkových položek po korekci.

Ve sloupci minulé účetní období se u jednotlivých položek aktiv uvádí informace o jejich stavu ve sloupci netto k rozvahovému dni bezprostředně přecházejícího účetního období.²²

Z tabulky 3.2 lze dále vyčíst, že se aktiva rozdělují do dvou hlavních skupin podle hlediska času a to na, aktiva stálá a aktiva oběžná.

- **stálá aktiva** – ze stálých aktiv podnik čerpá ekonomický prospěch opakovaně a jsou pořizovány za účelem dlouhodobého užívání. Příkladem mohou být pozemky, budovy, zařízení, patenty aj.,

²¹ Vyhláška č. 410/2009 Sb., §3 odst. 5

²² Vyhláška č. 410/2009 Sb., § 4 odst. 5

- **oběžná aktiva** – jsou tvořena zásobami, krátkodobými pohledávkami a krátkodobým finančním majetkem, typické pro ně je, že jsou pořizovány na dobu kratší 1 roku.

Tab. 3.2 Aktiva, majetková struktura

Číslo položky	Název položky	SÚ	Účetní období			
			Běžné			Minulé
			Brutto	Korekce	Netto	
	AKTIVA CELKEM					
A.	Stálá aktiva					
I.	Dlouhodobý nehmotný majetek					
II.	Dlouhodobý hmotný majetek					
III.	Dlouhodobý finanční majetek					
IV.	Dlouhodobé pohledávky					
B.	Oběžná aktiva					
I.	Zásoby					
II.	Krátkodobé pohledávky					
III.	Krátkodobý finanční majetek					

Zdroj: vlastní zpracování dle přílohy č. 1 k vyhlášce č. 410/2009 Sb.

U jednotlivých položek pasiv se jejich konečné stavy uvádějí jako konečné stavy za běžné účetní období a minulé účetní období, nesleduje se u nich brutto hodnota, korekce či netto hodnota. Pasiva jsou v rozvaze zachycena na pravé straně a vyjadřují, jak byl majetek uvedený v aktivech pořízen, zdali z vlastních zdrojů nebo z cizích zdrojů. Pasiva jsou tedy rozděleny do dvou hlavních skupin podle charakteru a vztahu k vlastnictví na **cizí** a **vlastní zdroje**. Jednotlivé položky patřící do těchto dvou zdrojů jsou uvedeny v tabulce 3.3.

Zajímavostí v tabulce 3.3 je položka příjmový a výdajový účet rozpočtového hospodaření, který je součástí vlastních aktiv. Příjmový účet je zde vykazován se znaménkem mínus, výdajový účet je v kladné hodnotě. V roce 2010 a 2011 tomu tak, ale nebylo. Příjmový účet organizačních složek státu byl vykazován jako součást stálých aktiv v kladné hodnotě a výdajový účet organizačních složek byl umístěn v pasivech mezi cizími zdroji taktéž v kladné hodnotě.

Tab. 3.3 Pasiva, zdroje financování majetku

Číslo položky	Název položky	SÚ	Účetní období	
			Běžné	Minulé
	PASIVA CELKEM			
C.	Vlastní kapitál			
I.	Jmění účetní jednotky a upravující položky			
II.	Fondy účetní jednotky			
III.	Výsledek hospodaření			
IV.	Příjmový a výdajový účet rozpočtového hospodaření			
D.	Cizí zdroje			
I.	Rezervy			
II.	Dlouhodobé závazky			
III.	Krátkodobé závazky			

Zdroj: vlastní zpracování dle přílohy č. 1 k vyhlášce č. 410/2009 Sb.

Ve výkazu rozvaha na straně aktiv i pasiv je sloupec pro uvedení syntetických účtů jednotlivých položek v tomto výkazu. Číselné označení syntetických účtů je k dispozici v příloze č. 7 vyhlášky č. 410/2009 Sb. pod názvem směrná účtová osnova. Na základě směrné účtové osnovy se sestavuje účtový rozvrh účetní jednotky. Účtový rozvrh lze charakterizovat jako souhrnný účetní záznam, jehož obsahem je seznam syntetických a analytických účtů, které účetní jednotka potřebuje za účelem zaúčtování všech účetních případů a k sestavení účetní závěrky. V rámci Ministerstva obrany se účetní rozvrh vydává na každé účetní období a mimo seznamu syntetických a analytických účtů obsahuje další atributy (účetní a rozpočtové věty), které jsou nutné pro bližší identifikaci účetních případů a obsahuje číselníky a přílohy definující hodnoty, kterých může daný atribut nabývat. Účtový rozvrh musí být schválen ředitelem sekce ekonomické.²³

V rozvaze musí vždy platit **bilanční princip**, tzn., že celková aktiva se rovnají celkovým pasivům.

²³ 6 Normativní výnos Ministerstva obrany ze dne 7. ledna 2014 ve znění RMO č. 131/2014 Věstníku, čl. 2 bod 17

3.3.2.2 Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty rozvádí a blíže specifikuje položku již uvedenou v rozvaze a to výsledek hospodaření za běžné účetní období. Podává přehled o tvorbě výsledku hospodaření v průběhu účetního období bez ohledu na to, zda vznikají skutečné peněžní příjmy nebo výdaje.²⁴ Zatímco rozvaha se sestavuje k určitému časového okamžiku a obsahuje stavové ukazatele, výkaz zisku a ztráty obsahuje položky vzniklé postupnou kumulací za celé účetní období, takže obsahuje ukazatele tokové. Právě prostřednictvím výsledku hospodaření je rozvaha a výkaz zisku a ztráty propojen.²⁵ Zjednodušená struktura tohoto výkazu pro organizační složky státu vypadá následovně:

Tab. 3.4. Zjednodušená struktura výkazu zisku a ztráty

Číslo položky	Název položky	SÚ	Účetní období			
			Běžné		Minulé	
			Hlavní činnost	Hospodářská činnost	Hlavní činnost	Hospodářská činnost
A	Náklady celkem					
I.	Náklady z činnosti					
II.	Finanční náklady					
III.	Náklady na transfery					
IV.	Náklady ze sdílených daní a poplatků					
V.	Daň z příjmů					
B	Výnosy celkem					
I.	Výnosy z činnosti					
II.	Finanční výnosy					
III.	Výnosy z daní a poplatků					
IV.	Výnosy z transferů					
V.	Výnosy ze sdílených daní a poplatků					
C	Výsledek hospodaření					

Zdroj: vlastní zpracování dle přílohy č. 2 k vyhlášce č. 410/2009 Sb.

²⁴ ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví. 1. vyd. Praha: Grada, 2013, 264 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-4702-6 (s. 241)

²⁵ VODÁKOVÁ, Jana. Aktuální účetnictví ve veřejném sektoru. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012, 191 s. ISBN 978-80-7357-890-9 (s. 67)

Opět zjednodušená struktura znamená, že jsou uvedeny pouze položky označené velkými písmeny latinské abecedy a římskými číslicemi.

Ve výkazu zisku a ztráty jsou uspořádány položky nákladů, výnosů a výsledků hospodaření a hodnoty těchto položek jsou vykazovány podle konečných zůstatků zjištěných na jednotlivých syntetických účtech s kladným znaménkem, nebo případně se záporným znaménkem u hospodářského výsledku. Výnosy, náklady a výsledek hospodaření jsou vykazovány za běžné účetní období a za minulé účetní období, přičemž tyto období se ještě zvlášť vykazují za hlavní činnost a hospodářskou činnost.

- **Hlavní činnost** – za hlavní činnost se považují veškeré činnosti, pro které byla účetní jednotka zřízena. V případě Ministerstva obrany se hlavními činnostmi považují:
 - všeobecná činnost veřejné správy, CZ-NACE²⁶ 841100,
 - činnosti v oblasti obrany, CZ-NACE 842200.
- **Hospodářská činnost** – za hospodářskou činnost se rozumí činnosti stanovené jiným právním předpisem nebo činnosti stanovené zřizovatelem ve zřizovací listině jako činnost doplňková, vedlejší aj. Například u Ministerstva obrany se za hospodářskou činnost považuje provozování závodního stravování ve vlastních stravovacích zařízeních. Tato činnost je realizována v souladu s vyhláškou č. 430/2001 Sb. o nákladech na závodní stravování a jejich úhradě v organizačních složkách státu a státních příspěvkových organizací.

Náklady jsou snížení ekonomického prospěchu během účetního období, snižují svou existencí výsledek hospodaření účetní jednotky. Vyjadřují vždy konečnou spotřebu hospodářských prostředků (např. stroje, zařízení, pracovní síla aj.) během určitého účetního období bez ohledu na to, kdy došlo ke skutečnému čerpání peněžních prostředků z bankovního účtu. Představují úbytek či spotřebu aktiv v peněžním i nepeněžním vyjádření a zároveň představují vznik závazků.

Výnosy jsou zvýšením ekonomického prospěchu během účetního období, zvyšují výsledek hospodaření účetní jednotky. Vyjadřují zvýšení či přírůstek aktiv v peněžním i nepeněžním vyjádření a také vznik či zvýšení pohledávek. Lze říci, že výnosy jsou výkony účetní jednotky oceněné penězi. Příkladem lze uvést prodané služby, materiál aj.²⁷

²⁶ Klasifikace ekonomických činností

²⁷ PROKŮPKOVÁ, Danuše a Michal SVOBODA. Jak číst účetní výkazy vybraných účetních jednotek. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer, 2014, 150 s. ISBN 978-80-7478-522-1 (s. 50)

Podstatou výkazu zisku a ztráty je porovnání nákladů a výnosů a zjištění zda je výsledkem tohoto porovnání zisk nebo ztráta ve struktuře hlavní a hospodářské činnosti ve srovnání za běžné a minulé období. Výsledek hospodaření běžného účetního období ve výkazu zisku a ztráty se musí rovnat výsledku hospodaření běžného účetního období, který je uvedený v rozvaze.²⁸

Protože se práce dotýká organizací veřejného sektoru, je nutno podotknout, že zejména u organizací státní správy je běžné, že výsledkem hospodaření bývá ztráta. Je tomu tak z toho důvodu, že smyslem těchto organizací je poskytovat veřejné statky a služby daňovým poplatníkům, tedy zabezpečit základní funkce státu, nikoliv tvořit zisk.

3.3.2.3 Příloha

*„Příloha vysvětluje a doplňuje informace obsažené v ostatních částech účetní závěrky. Uspořádání a označování položek přílohy stanoví § 45 a závazný vzor tabulkových částí přílohy stanoví přílohy č. 5.“*²⁹ Tato příloha je součástí vyhlášky č. 410/2009 Sb.

Příloha obsahuje řadu povinností, které jsou z části číselným vyjádřením a z části vysvětlujícím komentářem a jsou vyjádřením k jednotlivým ustanovením zákona o účetnictví a vyhlášky o jejich aplikaci v účetní jednotce. K vysvětlení významných skutečností by mělo dojít takovým způsobem, aby každý oprávněný uživatel získal co nejpřesnější interpretaci významných finančních transakcí evidovaných v běžném roce a o jejich dopadu na vykázané hodnotové parametry. Samozřejmě by mělo být i uvedení informací, které budou významně ovlivňovat budoucí finanční pozici, nebo budou znamenat nepřiměřená rizika.³⁰

Členění přílohy organizačních složek je uvedeno v tabulce. 3.5

²⁸ PROKŮPKOVÁ, Danuše a Michal SVOBODA. Jak číst účetní výkazy vybraných účetních jednotek. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer, 2014, 150 s. ISBN 978-80-7478-522-1 (s. 51)

²⁹ vyhláška č. 410/2009 Sb., § 8

³⁰ PROKŮPKOVÁ, Danuše a Michal SVOBODA. Jak číst účetní výkazy vybraných účetních jednotek. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer, 2014, 150 s. ISBN 978-80-7478-522-1 (s. 54)

Tab. 3.5 Členění přílohy

A	Informace podle zákonných ustanovení
B	Informace o závazcích z neukončených finančních operací
C	Doplňující informace k položkám rozvahy „Jmění účetní jednotky“ a „Transfery na pořízení dlouhodobého majetku“
D	Členění pro zvláštní účely
E	Ostatní doplňující informace k jiným částem účetní závěrky
F	Doplňující informace k fondům účetní jednotky
G	Doplňující informace k položce rozvahy „Stavby“
H	Doplňující informace k položce rozvahy „Pozemky“
I	Doplňující informace k položce výkazu zisku a ztráty „Náklady z přecenění reálnou hodnotou“
J	Doplňující informace k položce výkazu zisku a ztráty „Výnosy z přecenění reálnou hodnotou“
K	Doplňující informace k položce rozvahy „Stálá aktiva“

Zdroj: VODÁKOVÁ, Jana. Aktuální účetnictví ve veřejném sektoru. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012, 191 s. ISBN 978-80-7357-890-9 (s. 74)

Bliže jsou popsány jen některé části přílohy.

V **části A** účetní jednotka podává informace na některá ustanovení zákona o účetnictví, konkrétně na § 7, § 18, § 19 a prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví na § 66. Z této části přílohy se lze dozvědět například způsob oceňování zásob a způsob odpisování majetku, informace o stavu podrozvahových účtů za běžné i minulé období, splatné závazky pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku a veřejné zdravotní pojištění, skutečnosti, které jako nejisté podmínky či situace existovaly ke konci rozvahového dne a informace o převodu vlastnictví k nemovitým věcem aj.

Část B podává informace například o poskytnutých úvěrech a půjčkách za účetní období běžné i minulé období, obsahuje tedy informace ze syntetického účtu 364 - Závazky z neukončených finančních operací.

Část C obsahuje doplňující informace o jmění účetní jednotky a transferech na pořízení dlouhodobého majetku, respektive značí zvýšení či snížení stavu těchto transferů.

Část D podává přehled například o celkové výměře lesních pozemků s lesním porostem a výši jejího ocenění, individuálních limitech a kvótách.

Část E tato část přílohy se věnuje doplňujícím informacím k jednotlivým položkám rozvahy, výkazu zisku a ztráty, přehledu o peněžních tocích, přehledu o změnách vlastního kapitálu.

Část F uvádí informace o tvorbě a čerpání fondů, například fondu kulturních a sociálních potřeb a rezervního fondu, které organizační složky státu tvoří povinně.

Část G a **část H** zde účetní jednotka rozepisuje doplňující informace k položce stavby a pozemky z výkazu rozvahy. Stavby a pozemky jsou zde rozčleněny do několika skupin a jejich hodnoty jsou vykazovány pro běžné období i minulé období, přičemž za běžné období se uvádí i brutto hodnota, netto hodnota a hodnota korekce. Minulé období se vykazuje jen v netto hodnotě.

3.3.2.4 Přehled o peněžních tocích

„Obsahem přehledu o peněžních tocích je rozpis vybraných položek aktiv ve stavu k rozvahovému dni. Jeho cílem je informovat o změnách (přírůstcích a úbytcích) peněžních prostředků za sledované účetní období.“³¹ Závazný vzor tohoto výkazu je součástí přílohy č. 3 vyhlášky č. 410/2009 Sb.

Přehled o peněžních tocích lze sestavovat pomocí přímé nebo nepřímé metody. Pro organizační složky státu, respektive pro vybrané účetní jednotky, je závazný vzor založen na aplikaci nepřímé metody. *Nepřímá metoda spočívá v postupné úpravě výsledku hospodaření, coby výchozího ukazatele, o nepeněžní transakce, neuhrazené výnosy a náklady jiných účetních období a položky příjmů a výdajů spojené s investiční a finanční činností účetní jednotky*, jak tvrdí Vodáková (2012, s. 76).

Zjednodušená struktura tohoto výkazu je uvedena v tabulce 3.6.

³¹ VODÁKOVÁ, Jana. Aktuální účetnictví ve veřejném sektoru. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012, 191 s. ISBN 978-80-7357-890-9 (s. 76)

Tab. 3.6. Zjednodušená struktura přehledu o peněžních tocích

Číslo položky	Název položky	Běžné účetní období
P.	Stav peněžních prostředků k 1. lednu	
A.	Peněžní toky z provozní činnosti	
Z.	Výsledek hospodaření před zdaněním	
A. I.	Úpravy o nepeněžní operace (+ / -)	
A. II.	Peněžní toky ze změny oběžných aktiv a krátkodobých závazků (+ / -)	
A. III.	Zaplacená daň z příjmů včetně doměrku (-)	
A. IV.	Přijaté dividendy a podíly na zisku	
B.	Peněžní toky z dlouhodobých aktiv	
B. I.	Výdaje na pořízení dlouhodobých aktiv	
B. II.	Příjmy z prodeje dlouhodobých aktiv	
B. III.	Ostatní peněžní toky z dlouhodobých aktiv (+ / -)	
C.	Peněžní toky z vlastního kapitálu, dlouhodobých závazků a dlouhodobých pohledávek	
C. I.	Peněžní toky vyplývající ze změny vlastního kapitálu (+ / -)	
C. II.	Změna stavu dlouhodobých závazků (+ / -)	
C. III.	Změna stavu dlouhodobých pohledávek	
F.	Celková změna stavu peněžních prostředků	
H.	Příjmové a výdajové účty rozpočtového hospodaření (+ / -)	
R.	Stav peněžních prostředků k rozvahovému dni	

Zdroj: vlastní zpracování dle přílohy č. 3 k vyhlášce č. 410/2009 Sb.

Přehled o peněžních tocích se sestavuje za běžné účetní období. Vypovídací schopnost tohoto výkazu na úrovni organizačních složek státu nemá takový význam jako v podnikatelském sektoru. Je tomu tak z toho důvodu, že organizační složky státu jsou financovány prostřednictvím výdajových limitů, příjmy a výdaje jsou stanoveny zákonem o státním rozpočtu.

3.3.2.5 Přehled o změnách vlastního kapitálu

Přehled o změnách vlastního kapitálu je výkazem, který rozepisuje jednotlivé položky tvořící vlastní kapitál účetní jednotky. Respektive rozepisuje změny, které nastaly u této položky během účetního období. Podává tak informace o zvýšení či snížení jednotlivých položek vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny. Závazný vzor tohoto výkazu je součástí přílohy č. 4 vyhlášky č. 410/2009 Sb. Zjednodušená struktura tohoto výkazu je uvedena v tabulce 3.7.

Tab. 3.7. Zjednodušená struktura přehledu o změnách vlastního kapitálu

Číslo položky	Název položky	Minulé účetní období 1	Zvýšení stavu 2	Snížení stavu 3	Běžné účetní období 4
Vlastní kapitál celkem					
A.	Jmění účetní jednotky a upravující položky				
I.	Jmění účetní jednotky				
II.	Fond privatizace				
III.	Transfery na pořízení dlouhodobého majetku				
IV.	Kurzové rozdíly				
V.	Oceňovací rozdíly při prvotním použití metody				
VI.	Jiné oceňovací rozdíly				
VII.	Opravy minulých období				
B.	Fondy účetní jednotky				
C.	Výsledky hospodaření				
D.	Příjmový a výdajový účet rozpočtového hospodaření				

Zdroj: Zdroj: vlastní zpracování dle přílohy č. 4 k vyhlášce č. 410/2009 Sb.

Obdobně jako u výkazu zisku a ztráty a přehledu o peněžních tocích obsahuje přehled o změnách vlastního kapitálu především ukazatele tokové.

V prvním sloupci výkazu se uvádějí jednotlivé položky tvořící vlastní kapitál ve stavu k rozvahovému dni minulého účetního období. Druhý a třetí sloupec se věnuje zvýšení a

snížení stavu příslušných položek vlastního kapitálu. Poslední čtvrtý sloupec uvádí stav jednotlivých položek vlastního kapitálu k rozvahovému dni běžného účetního období. Tento stav se zjistí sečtením hodnoty minulého účetního období a hodnoty uvedené ve sloupci dva zvýšení stavu, přičemž od tohoto výsledku se následně odečte hodnota ze sloupce třetího snížení stavu.

3.3.3 Schvalování účetní závěrky

Povinnost schvalovat účetní závěrku mají organizační složky státu poprvé za účetní období roku 2012, tedy poprvé musí schválit účetní závěrku sestavenou k 31. 12. roku 2012. Požadavky na schvalování účetních závěrek jsou stanoveny ve vyhlášce č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek, která nabyla účinnosti dnem 1. srpna 2013.

Schvalování podléhají pouze účetní závěrky sestavené k rozvahovému dni, tedy k 31. 12., jinými slovy schválení podléhají pouze řádné a mimořádné účetní závěrky, mezitímní účetní závěrky schvalování nepodléhají.

Pokud nedojde ke schválení účetní uzávěrky do 6 měsíců ode dne, ke kterému byla účetní závěrka sestavena, tak platí, že účetní závěrka schválena nebyla. Nelze schválit či neschválit pouze část účetní závěrky. Údaj o schválení či neschválení účetní závěrky spolu se souvisejícími informacemi se předává do CSÚIS a to do termínu uvedeném v příloze č. 4 k vyhlášce č. 383/2009 Sb., který je v případě řádné účetní závěrky do 31. 7. roku následujícího po účetním období, za které je účetní závěrka schvalována.

Touto novou povinností se některé organizační složky státu ocitají ve dvojím postavení, jednak jsou považovány za schvalované účetní jednotky a zároveň za schvalující účetní jednotky. V tomto případě se jich pak dotýká i příslušná vyhláška dvojím způsobem.

Jako příklad lze uvést Ministerstvo obrany. Tato účetní jednotka má povinnost schválit svou účetní závěrku, ale zároveň je povinna schválit účetní závěrku organizačním složkám státu, u kterých je zřizovatelem. Jelikož se Ministerstvo obrany považuje za organizační složku státu bez zřizovatele, její účetní závěrku schvalují nejméně 3 osoby pověřené vedoucím ministerstva obrany dle § 5a zákona č. 219/2000 Sb. Schvalující orgán tvoří osoby v přímé podřízenosti ministra obrany a ředitel sekce ekonomické Ministerstva obrany, který je ve funkci předsedy schvalujícího orgánu s výjimkou ředitele odboru interního auditu ministerstva obrany. Dalším členem schvalujícího orgánu je sekretář, kterým je vedoucí zaměstnanec odboru financování a účetnictví sekce ekonomické ministerstva obrany.

Na pracovním jednání schvalujícího orgánu, jenž organizuje a řídí předseda tohoto orgánu, schvalující orgán rozhoduje o schválení či neschválení účetní závěrky. Zda bude nebo nebude účetní závěrka schválena, se rozhoduje hlasováním. Každý člen schvalujícího orgánu disponuje jedním hlasem a rozhoduje nadpoloviční většina všech členů tohoto orgánu. O rozhodnutí vypracovává sekretář protokol vlastnoručně podepsaný předsedou schvalujícího orgánu. Schválením účetní závěrky schvalující orgán zároveň schvaluje i výsledek hospodaření. O schválení nebo neschválení účetní závěrky schvalující orgán rozhoduje na základě zjištění vyplývající z individuálního posouzení podkladů nutných pro schvalování účetní závěrky a hodnotí, zda zjistil či nezjistil skutečnosti, které by nasvědčovaly, že je účetnictví účetní jednotky neprůkazné nebo neúplné, případně, že nebyla v účetní závěrečce dostatečně vyhodnocena rizika a ztráty. Mezi podklady pro schvalování účetní závěrky jsou například kopie řádné účetní závěrky, výpis ze zprávy o zjištěních z interního auditu, kopie roční zprávy o výsledku finančních kontrol, inventarizační zprávy aj.³²

Cílem schvalování účetních závěrek v oblasti některých vybraných účetních jednotek je zvýšit validitu informací obsažených ve výkazech účetní závěrky.

³² RMO č. 25/2014

4. Analýza účetní závěrky Ministerstva obrany České republiky v letech 2010 – 2013

4.1. Ministerstvo obrany České republiky

Ministerstvo obrany je zřízeno s účinností od 8. prosince 1992 zákonem České národní rady č. 548/1992 Sb., o některých dalších opatřeních v soustavě ústředních orgánů státní správy České republiky a o zřízení kanceláře prezidenta České republiky, kterým byl změněn zákon č. 2/1969 Sb., České národní rady o zřízení ministerstva a jiných ústředních orgánů státní správy České socialistické republiky (Kompetenční zákon). Ministerstvo obrany je ústředním orgánem státní správy a v její kompetenci je zejména:

- zabezpečování obrany České republiky,
- řízení Armády České republiky,
- správa vojenských újezdů.

V jeho čele stojí ministr, kterým je v době zpracování této práce MgA. Martin Stropnický. Ministerstvo obrany sídlí na adrese: Tychonova 1, Praha 6 – Dejvice.

Logo Ministerstva obrany vypadá následovně.

Obr. 4.1 Logo Ministerstva obrany



Zdroj: Ministerstvo obrany České republiky. [online]. [cit. 2015-04-18]. Dostupné z: <http://www.army.cz/scripts/detail.php?id=5128>

Cílem ministerstev není vytvářet zisk, jsou zřízeny za účelem plnění úkolů stanovených v zákonech a v jiných obecně závazných právních předpisech a úkolů vyplývajících z členství České republiky v Evropské unii a ostatních integračních seskupeních

a mezinárodních organizací, pokud jsou pro Českou republiku závazné.³³ Proto tyto organizace nedosahují výrazných příjmů a ani se to u nich nepředpokládá.

4.1.1. Hospodaření Ministerstva Obrany

Ministerstvo obrany se řídí ustanoveními zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla). Jakož to ústřední orgán státní správy má samostatnou kapitolu ve státním rozpočtu – kapitolu státního rozpočtu 307. Rozpočet kapitoly Ministerstva obrany obsahuje rozpočtové příjmy a výdaje organizačních složek státu v jeho působnosti, výdaje na činnost příspěvkových organizací v jeho působnosti a odvody příspěvkových organizací v jeho působnosti. Ministerstvo obrany jako správce kapitoly je odpovědné za hospodaření s prostředky státního rozpočtu a jinými peněžními prostředky státu ve své kapitole.³⁴ Po skončení rozpočtového roku má správce kapitoly povinnost sestavit návrh závěrečného účtu své kapitoly. Rozčlenění státního rozpočtu na kapitolu upravuje příloha k vyhlášce č. 323/2002 Sb. o rozpočtové skladbě.

Spolupracuje s ministerstvem financí na návrhu zákona o státním rozpočtu. Ministerstvo hospodaří nejen s prostředky státního rozpočtu, ale hospodaří i s mimorozpočtovými zdroji, kterými jsou prostředky fondů organizační složky státu, zisk získaný hospodářskou činností vykonávanou na základě zvláštního zákona, peněžité dary aj. Příjmy ministerstva jsou příjmy státního rozpočtu a výdaje ministerstva jsou výdaji státního rozpočtu, čili příjmy, které ministerstvo získá, nemůže použít k financování svých výdajů, ale je povinna tyto příjmy odvést do státního rozpočtu. Jako ostatní organizační složky státu má i ministerstvo u České národní banky zvlášť příjmový a výdajový účet státního rozpočtu.³⁵

Výdaje ministerstva lze členit dle různých hledisek, například podle odvětví, do kterého jsou finance z jeho rozpočtu poskytovány. Strukturu výdajů ministerstva dle odvětvového členění ilustruje tabulka 4.1.

³³ Zákon č. 2/1969 Sb., § 20

³⁴ NOVÁKOVÁ, Štěpánka. Reforma účetnictví ve vybraných účetních jednotkách. Vyd. 1. V Praze: Oeconomica, 2011, 167 s. ISBN 978-80-245-1797-1 (s. 8)

³⁵ Zákon č. 218/2000 Sb.

Tab. 4.1 odvětvové členění výdajů

Odvětvové členění	Podíl jednotlivého odvětví na celkových výdajích Ministerstva obrany
Bezpečnost státu a právní ochrana	77,5 %
Sociální věci a politika zaměstnanosti	16,8 %
Služby pro obyvatelstvo	5,6 %
Průmyslová a ostatní odvětví hospodářství	0,2 %
Všeobecná veřejná správa a služby	0,1 %
Zemědělství, lesní hospodářství a rybářství	0,0 %

Zdroj: Ministerstvo obrany - výdaje OSS [online]. [cit. 2015-04-18]. Dostupné z: <http://monitor.statnipokladna.cz/2013/statni-rozpocet/oss-sf/60162694>

Struktura výdajů ministerstva dle odvětvového členění je seřazena podle velikosti podílu na celkové výši výdajů ministerstva v roce 2014. Výdaje na bezpečnost státu a právní ochranu tvořily v roce 2014 až 77,5% na celkových výdajích ministerstva, naopak nejnižší podíl na celkových výdajích ministerstva má odvětví zemědělství, lesní hospodářství a rybářství.

Dále lze výdaje i příjmy rozpočtu ministerstva členit dle jejich druhu, toto členění uvádí tabulka 4.2.

Tab. 4.2. Výdaje a příjmy Ministerstva obrany dle druhového členění

Výdaje	Podíl na celkových výdajích	Příjmy	Podíl na celkových příjmech
Běžné výdaje	92,3 %	Daňové příjmy	72 %
Kapitálové výdaje	7,7 %	Nedaňové příjmy	17,3 %
		Přijaté transfery	10,7 %

Zdroj: Ministerstvo obrany - výdaje OSS [online]. [cit. 2015-04-18]. Dostupné z: <http://monitor.statnipokladna.cz/2013/statni-rozpocet/oss-sf/60162694>

Nejvyšších částek v běžných výdajích v roce 2014 dosahují výdaje na platy a podobné související výdaje a výdaje na neinvestiční nákupy a související výdaje.

Příjmy z pojistného na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, které patří do daňových příjmů, tvoří až 80% příjmů kapitoly ministerstva.

Pro rok 2015 byly příjmy rozpočtu ministerstva schváleny ve výši **3 568 105 466 Kč** a výdaje ve výši **43 783 137 234 Kč**.³⁶ Rezort obrany patří mezi ty rezorty, které jsou velmi náročné na čerpání finančních prostředků ze státního rozpočtu.

4.2. Analýza účetní závěrky

Obsahem této kapitoly je analýza účetní závěrky Ministerstva obrany. Tato analýza je prováděna na základě čerpaných informací z účetních závěrek roku 2010, 2011, 2012 a 2013. Konkrétně zde bude provedena analýza horizontální u výkazu rozvaha a výkazu zisku a ztráty, vertikální analýza u rozvahy. Účetní závěrka sestavená k 31. 12. 2010 je první účetní závěrkou Ministerstva obrany sestavenou podle účetních metod stanovených zákonem o účetnictví 563/1991 Sb., vyhlášky č. 410/2009 Sb. a účetními standardy pro některé vybrané účetní jednotky. Z tohoto důvodu je jako první sledované období určen právě rok 2010.

Od účetních metod se účetní jednotka neodchýlila v žádném ze sledovaných období.

4.3. Horizontální analýza účetní závěrky

*„Horizontální analýza firmy hledá odpověď na otázky: o kolik se změnily jednotlivé položky finančních výkazů v čase anebo o kolik procent se změnily jednotlivé položky v čase.“*³⁷ Výsledky horizontální analýzy lze tedy vyjádřit v absolutní změně v peněžních jednotkách a relativní změně v procentech. Vzorce pro výpočet absolutní změny a relativní změny vypadají následovně:

$$\text{Absolutní změna} = \text{ukazatel}_t - \text{ukazatel}_{t-1}$$

$$\text{Relativní změna} = (\text{absolutní změna} \times 100) / \text{ukazatel}_{t-1}$$

Kde: ukazatel_t – hodnota dané položky v běžném období

ukazatel_{t-1} – hodnota stejné položky v minulém období³⁸

4.3.1 Horizontální analýza rozvahy

Horizontální analýza rozvahy je rozčleněna na dvě části, první část se věnuje aktivům a druhá pasivům, přičemž pro hlubší posouzení jsou vybrány pouze ty položky, které se výrazným způsobem změnily a které mají v absolutním vyjádření zásadní význam.

³⁶ Zákon č. 345/2014 Sb.,

³⁷ RŮČKOVÁ, Petra. Finanční analýza: metody, ukazatele, využití v praxi. 4., aktualiz. vyd. Praha: Grada, c2011, 143 s. Finanční řízení. ISBN 978-80-247-3916-8 (s. 109)

³⁸ RŮČKOVÁ, Petra. Finanční analýza: metody, ukazatele, využití v praxi. 4., aktualiz. vyd. Praha: Grada, c2011, 143 s. Finanční řízení. ISBN 978-80-247-3916-8 (s. 109)

4.3.1.1 Aktiva

Struktura aktiv je pro potřebu horizontální analýzy sestaveny dle tabulky 3.2 ve 3. kapitole této práce, přičemž došlo k vynechání dlouhodobého finančního majetku z důvodu jeho nulových hodnot ve všech sledovaných obdobích. Další zvláštnost, jenž se v tabulce 4.3 objevila je položka příjmové účty rozpočtového hospodaření, která je zde uvedena jako součást oběžných aktiv. V roce 2010 a 2011 byl příjmový účet Ministerstva obrany takto vykazován. Od roku 2012 je příjmový účet Ministerstva obrany vykazován v pasivech ve vlastním kapitálu.

Tabulka 4.3 zobrazuje konečné zůstatky aktiv Ministerstva obrany v letech 2010 až 2013. Částky zde uvedené jsou v **netto hodnotách**.

V tabulce 4.4 je ke zhlédnutí již zpracovaná horizontální analýza aktiv v relativních změnách v procentech a absolutních změnách v tis. Kč.

Tab. 4.3 Aktiva v tis. Kč Ministerstva obrany v letech 2010 – 2013

Název položky	Rok			
	2010	2011	2012	2013
Aktiva celkem	233 412 728	154 267 584	152 057 082	145 189 348
Stálá aktiva	193 896 225	114 294 500	116 384 468	110 518 693
Dlouhodobý nehmotný majetek	6 733 205	3 316 555	3 166 077	2 709 723
Dlouhodobý hmotný majetek	187 047 378	110 879 769	112 424 175	107 408 549
Dlouhodobé pohledávky	115 642	98 176	794 216	400 421
Oběžná aktiva	39 516 503	39 973 084	35 672 614	34 670 655
Zásoby	31 929 451	32 319 315	31 477 676	29 081 801
Krátkodobé pohledávky	1 259 770	1 493 124	1 171 465	1 562 306
Příjmové účty rozpočtového hospodaření	3 167 224	3 795 074		
Krátkodobý finanční majetek	3 160 058	2 365 571	3 023 473	4026 547

Zdroj: vlastní zpracování dle účetních výkazů roku 2010 - 2013

Tab. 4.4 Horizontální analýza aktiv

Název položky	Horizontální analýza					
	Relativní změna v %			Absolutní změna v tis. Kč		
	2011/2010	2012/2011	2013/2012	2011/2010	2012/2011	2013/2012
Aktiva celkem	-33,91	-1,43	-4,52	-79 145 144	-2 210 502	-6 867 734
Stálá aktiva	-41,05	1,83	-5,04	-79 601 725	2 089 968	-5 865 775
Dlouhodobý nehmotný majetek	-50,74	-4,54	-14,41	-3 416 650	-150 478	-456 354
Dlouhodobý hmotný majetek	-40,72	1,39	-4,46	-76 167 609	1 544 406	-5 015 626
Dlouhodobé pohledávky	-15,10	708,97	-49,58	-17 466	69 6040	-393 795
Oběžná aktiva	1,16	-10,76	-2,81	456 581	-4 300 470	-1 001 959
Zásoby	1,22	-2,60	-7,61	389 864	-841 639	-2 395 875
Krátkodobé pohledávky	18,52	-21,54	33,36	233 354	-321 659	390 841
Příjmové účty rozpočtového hospodaření	19,82	-	-	627850	-	-
Krátkodobý finanční majetek	-25,14	27,81	33,18	-794487	657902	1003074

Zdroj: vlastní zpracování

Struktura aktiv vypovídá o tom, že převažují stálá aktiva nad oběžnými aktivy. Stálá aktiva jsou zde rozdělena na:

- dlouhodobý nehmotný majetek,
- dlouhodobý hmotný majetek,
- dlouhodobé pohledávky.

Největší část ve stálých aktivech tvoří jednoznačně dlouhodobý hmotný majetek, pak dlouhodobý nehmotný majetek a nejmenší část tvoří dlouhodobé pohledávky.

Nehmotný majetek

V roce 2011 účetní jednotka vykazuje hodnotu dlouhodobého nehmotného majetku o 50,74% nižší než hodnotu majetku v roce 2010. Toto velké snížení je dáno především oprávkami k tomuto majetku, protože v roce 2011 došlo ke **zpětnému dopočtu opravek**.

Přestože došlo celkově ke snížení dlouhodobého nehmotného majetku, během roku došlo i k nárůstu jednotlivých položek dlouhodobých nehmotných položek. Nejvýznamnější je nárůst nehmotného výsledku výzkumu a vývoje v brutto hodnotě 127 839 tis. Kč a pořízení software ve výši 282 250 tis. Kč. V dalším roce došlo k poklesu hodnoty dlouhodobého nehmotného majetku pouze o 4,54%. V roce 2013 došlo ke snížení dlouhodobého nehmotného majetku oproti předchozímu roku o 14,41 %. Nejvýznamněji tuto změnu ovlivnil fakt, že v tomto roce došlo ke změně stanovení **dolní hranice** pro rozpoznání **drobného dlouhodobého nehmotného** majetku. Vyhláška č. 410/2009 Sb. v § 11 odst. 6 písmene a říká, že za drobný dlouhodobý nehmotný majetek se považuje majetek uvedený v § 11 odst. 1 stejné vyhlášky, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok a ocenění je v částce 7 000 Kč a vyšší a nepřevyšuje částku 60 000 Kč, přičemž účetní jednotka může vnitřním předpisem rozhodnout o snížení dolní hranice. V roce 2010 až 2012 účetní jednotka využila této možnosti a vnitřním předpisem stanovila dolní hranici ve výši 500 Kč. Nově je tato hranice stanovena ve výši 7 000 Kč. Celkem byl v důsledku této změny vyřazen majetek v celkové výši 296 993 tis. Kč. Taktéž se na snížení dlouhodobého nehmotného majetku významně podílelo vyřazení nehmotného výsledku výzkumu a vývoje pro neupotřebitelnost ve výši 1 094 292 tis. Kč. Oproti tomu nárůst v dlouhodobém nehmotném majetku představuje pořízení softwaru včetně jeho technického zhodnocení v částce 198 834 tis. Kč.

Hmotný majetek

U dlouhodobého hmotného majetku činní rozdíl mezi jeho hodnotou v roce 2010 a 2011 - 40,72%. Důvod této změny je stejný jako u dlouhodobého nehmotného majetku, **zpětný dopčet oprávek**. Při srovnání hodnot dlouhodobého hmotného majetku roku 2011 a 2012 lze vidět mírný nárůst o 1.39%. Významně se na této změně podílely pozemky, jejichž hodnota vzrostla o 10 241 tis. Kč a samostatné movité věci, které vzrostly o 1 705 050 tis Kč, naproti tomu došlo ke snížení hodnoty staveb, a to o částku 671 481 tis. Kč, nicméně celková změna hmotného majetku oproti roku 2011 je kladná. Ovšem v roce 2013 došlo opět k poklesu dlouhodobého hmotného majetku oproti roku 2012 o 4,46%. Stalo se tak v důsledku vyřazení pozemků a staveb z důvodu prodeje ve výši 1 158 578 tis. Kč, zároveň ale v tomto účetním období došlo opět k nárůstu samostatných movitých věcí a souboru movitých věcí včetně jejich technického zhodnocení ve výši 2 943 403 tis. Kč.

Odpisy

V účetním období 2010 jsou oprávky tvořeny pouze:

- odpisy drobného dlouhodobého majetku hmotného,
- odpisy drobného dlouhodobého majetku nehmotného.

Drobný dlouhodobý majetek účetní jednotka odepsala jednorázovým odpisem do nákladů prostřednictvím nákladových účtů 501 resp. 518. Tato metoda se uplatňovala od roku 2010 do roku 2011. Od roku 2012 účetní jednotka používá místo nákladových účtů 501, 518 účet 558 – Náklady z drobného dlouhodobého majetku. Drobný majetek, o kterém je zde zmínka, byl již plně odepsán v roce 2009, ale z důvodu změn účetních metod byla jeho výše v brutto hodnotě vykázána v účetní závěrce 2010 jako zůstatek minulého období a oprávky ve stejné výši byly zaúčtovány v průběhu roku 2010. V roce 2011 účetní jednotka provedla **retrospektivní aplikaci účetní metody** odpisování. Odpisy dlouhodobého majetku účetní jednotka vypočítala rovnoměrnou metodou a vzniklou částku zaúčtovala jako oceňovací rozdíl při změně metody (80,94 mld. Kč). Stejně tak byly dopočítány a zaúčtovány oprávky u majetku, který byl určen k prodeji a to za období od jeho data pořízení do okamžiku rozhodnutí o jeho prodeji a jeho přecenění na reálnou hodnotu (1,24 mld. Kč). Na základě doporučení Ministerstva financí byla v souvislosti s retrospektivní aplikací účetní metody odpisování provedena **změna účetního zatřídění majetku**, jelikož majetek, který byl pořízen v minulosti podle tehdy platných právních předpisů, již v průběhu roku 2011 nesplňoval podmínky stanovené obsahovým vymezením položek dlouhodobého majetku podle novelizované účetní legislativy. Rozdíl vzniklý z toho titulu byl zaúčtován jako oceňovací rozdíl při prvním použití metody (0,42 mld. Kč).

Odpisování dlouhodobého majetku bylo v účetní jednotce **zahájeno 1. 1. 2012** na základě odpisového plánu, který je sestavován každoročně po uzavření účetního období. Odpisový plán musí například obsahovat: účetní období, pro které je odpisový plán zhotoven, inventární čísla majetku, odpisovou sazbu, předpokládanou dobu použitelnosti, pořizovací cenu, zůstatkovou cenu atd. Účetní jednotka používá metodu rovnoměrného odpisování, přičemž majetek začíná odpisovat od 1. dne měsíce, který následuje po měsíci, ve kterém majetek zařadila do užívání. Částky odpisů jsou zaokrouhleny na celé koruny nahoru a je o nich účtováno k poslednímu dni měsíce na účtu 551 – Odpisy dlouhodobého majetku.³⁹

Na základě skutečnosti, že účetní jednotka zahájila odpisování dlouhodobého majetku v roce 2012, jsou údaje v tabulce 4.5 pouze za roky 2012 a 2013.

³⁹ 6 Normativní výnos Ministerstva obrany ze dne 7. ledna 2014 ve znění RMO č. 131/2014 Věstníku, čl. 35

Tab. 4.5 Odpisy dlouhodobého majetku v tis. Kč v letech 2012 - 2013

Název položky	2012	2013
Odpisy dlouhodobého majetku	7 048 496	7 203 401
Průměrné měsíční odpisy	587 375	600 283

Zdroj: vlastní zpracování dle účetních výkazů roku 2012 - 2013

Dlouhodobé pohledávky

V účetním období 2010 Ministerstvo obrany započalo s tvorbou opravných položek k pohledávkám. Opravné položky tato účetní jednotka tvoří u dlouhodobých pohledávek i krátkodobých pohledávek. „*Opravné položky k pohledávkám se uvádějí v rozvaze ve sloupci „Korekce“ u příslušné položky pohledávek.*“⁴⁰

Z tabulky 4.6 si nelze nevšimnout neustálého nárůstu opravných položek k ostatním dlouhodobým pohledávkám. V roce 2010 evidovalo Ministerstvo obrany ostatní dlouhodobé pohledávky po splatnosti nad 90 dní ve výši 198 tis. Kč, k nimž také vytvořila opravné položky ve výši 74 tis. Kč. V roce 2011 došlo k obrovskému nárůstu ostatních dlouhodobých pohledávek po splatnosti nad 90 dní na částku 2 709 tis. Kč, k nimž byly opět vytvořeny opravné položky. Částky opravných položek jsou v dalších letech také rostoucí.

Tab. 4.6 Ostatní dlouhodobé pohledávky a opravné položky v tis. Kč v letech 2010 - 2013

Název položky	2010	2011	2012	2013
Ostatní dlouhodobé pohledávky v brutto hodnotě	112 006	95 817	201 894	124 155
Korekce k ostatním dl. pohledávkám	74	622	1788	3205
Ostatní dlouhodobé pohledávky v netto hodnotě	111 932	95 195	200 106	120 950

Zdroj: vlastní zpracování dle účetních výkazů roku 2010 - 2013

Údaje o opravných položkách dlouhodobých pohledávek nejsou převzaty z účtu 556 – Tvorba a zúčtování opravných položek, protože konečný stav na tomto účtu zahrnuje částky vytvořených opravných položek dohromady k pohledávkám dlouhodobým a krátkodobým, ale dále zahrnuje i vytvořené opravné položky k majetku. Konečné stavy analytických účtů účtu 556 nebyly k dispozici. Částky v tabulce 4.6 jsou převzaty z rozvah za

⁴⁰ Vyhláška č. 410/2009 Sb., § 23

sledovaná období. Tyto skutečnosti jsou zároveň platné i pro krátkodobé pohledávky, které jsou vysvětleny níže.

Tab. 4.7 Horizontální analýza ostatních dlouhodobých pohledávek a opravných položek

Název položky	Horizontální analýza					
	Relativní změna v %			Absolutní změna v tis. Kč		
	2011/2010	2012/2011	2013/2012	2011/2010	2012/2011	2013/2012
Ostatní dlouhodobé pohledávky v brutto hodnotě	-14,45	110,71	-38,50	-16 189	106 077	-77 739
Korekce k ostatním dl. pohledávkám	740,54	187,46	79,25	548	1166	1417
Ostatní dl. pohledávky v netto hodnotě	-14,95	110,21	-39,56	-16 737	104 911	-79 156

Zdroj: vlastní zpracování

Horizontální analýza ostatní dlouhodobých pohledávek je zpracována v tabulce 4.7. Meziroční nárůsty korekce k ostatním dlouhodobým pohledávkám během sledovaných období jsou v těchto částkách: 548 tis. Kč, 1166 tis. Kč, 1417 tis. Kč.

Oběžná aktiva

Z hodnot tabulky 4.3 je zřejmé, že největší podíl v oběžném majetku tvoří zásoby. V roce 2011 zásoby vzrostly oproti roku 2010 o 1,22% což bylo způsobeno zavedením nové techniky a technologií. V dalších letech dochází k poklesu zásob, který spočívá ve vyšší spotřebě skladových zásob než jejich nákupu.

Krátkodobé pohledávky

Jak již bylo zmíněno u dlouhodobých pohledávek, rok 2010 je prvním rokem kdy se začaly tvořit opravné položky k pohledávkám. Během let 2010 až 2013 byly tvořeny opravné položky ke krátkodobým pohledávkám za odběrateli a ostatním krátkodobým pohledávkám. Tyto pohledávky nejsou jediné, které bývají po splatnosti více než 90 dní. Příkladem mohou být pohledávky za zaměstnanci, ale k tomuto typu pohledávek je zakázáno tvořit opravné položky dle § 23 odst. 2 vyhlášky č. 410/2009 Sb. Ukázka výše pohledávek za odběrateli a

ostatních krátkodobých pohledávek jsou ke zhlédnutí v tabulce 4.8. Částky, které jsou v netto hodnotě, znázorňují přibližnou výši, ve které lze očekávat skutečné uhrazení pohledávky ze strany dlužníků. Opravné položky, které jsou k pohledávkám za odběrateli a ostatními krátkodobými pohledávkami vytvořeny jsou znázorněny v tabulce 4.8 prostřednictvím údajů z rozvahy ze sloupce korekce, čili se jedná o kumulované opravné položky. Korekce neboli opravné položky vlastně značí pravděpodobné částky, které účetní jednotka nedokáže od svých dlužníků získat. V jaké výši meziročně opravy k pohledávkám rostly či klesaly lze vyčíst z tabulky 4.9 z řádků korekce ke krátkodobým pohledávkám za odběrateli a korekce k ostatním krátkodobým pohledávkám.

Tab. 4.8 Krátkodobé pohledávky a opravné položky v tis. Kč v letech 2010 - 2013

Název položky	2010	2011	2012	2013
Krátkodobé pohledávky za odběrateli v brutto hodnotě	603 704	620 184	618 239	617 160
Korekce ke krátkodobým pohledávkám za odběrateli	447 373	468 200	455 561	426 001
Krátkodobé pohledávky za odběrateli v netto hodnotě	156 331	151 984	162 678	191 158
Ostatní krátkodobé pohledávky v brutto hodnotě	118 677	115 669	113 627	124 853
Korekce k ostatním krátkodobým pohledávkám	111 192	108 321	104 435	110 219
Ostatní krátkodobé pohledávky v netto hodnotě	7 485	7 348	9 192	14 634

Zdroj: vlastní zpracování dle účetních výkazů roku 2010 - 2013

Na celkovou výši krátkodobých pohledávek znázorněných v tabulce 4.3 nemají vliv jen pohledávky uvedené výše. Součástí krátkodobých pohledávek jsou například i krátkodobé poskytnuté zálohy na transfery, poskytnuté zálohy na dotace, náklady a příjmy příštích období, dohadné účty aktivní. V případě krátkodobých poskytnutých záloh na transfery došlo k výrazným změnám v roce 2011 a 2012. V roce 2011 oproti běžnému poskytování záloh příspěvkovým organizacím došlo k poskytnutí záloh na nové výzkumné projekty v částce 267 611 tis. Kč a v roce 2012 došlo k poklesu u této položky o 391 820 tis. Kč.

Tab. 4.9 Horizontální analýza krátkodobých pohledávek

Název položky	Horizontální analýza					
	Relativní změna v %			Absolutní změna v tis. Kč		
	2011/2010	2012/2011	2013/2012	2011/2010	2012/2011	2013/2012
Krátkodobé pohledávky za odběrateli v brutto hodnotě	2,73	-0,31	-0,17	16 480	-1 945	-1 079
Korekce ke krátkodobým pohledávkám za odběrateli	4,66	2,70	-6,49	20 827	-12 639	-29 560
Krátkodobé pohledávky za odběrateli v netto hodnotě	-2,78	7,04	17,51	-4 347	10 694	28 480
Ostatní krátkodobé pohledávky v brutto hodnotě	-2,53	-1,77	9,88	-3008	-2 042	11 226
Korekce k ostatním krátkodobým pohledávkám	-2,58	-3,59	5,54	-2 871	-3 886	5 784
Ostatní krátkodobé pohledávky v netto hodnotě	-1,83	25,10	59,20	-137	1 844	5 442

Zdroj: vlastní zpracování

Krátkodobý finanční majetek

Krátkodobý finanční majetek má vzrůstající tendenci kromě roku 2011, kdy došlo k jeho snížení o 25,14% a to především z důvodu snížení jiného běžného účtu a běžného účtu fondů organizačních složek státu. Mimo tyto účty eviduje účetní jednotka zůstatky na účtech: běžný účet, běžný účet fondu kulturních a sociálních potřeb, ceniny a pokladna.

Ceniny jsou v této účetní jednotce definovány jako kolky, dálniční známky, telefonní karty, dobíjecí kupony, poukázky na odběr stravy, kredity do výplatních poštovních strojů a ostatní ceniny. Na syntetickém účtu 261 – Pokladna účetní jednotka zachycuje stav a pohyb peněz v hotovosti, přijatých šeků místo hotových peněz a poukázek k zúčtování (např. poukázky na odběr zboží). Další součástí pokladní hotovosti jsou například dočasně uložené peníze v hotovosti (depozita), pokud nebyly ve výplatní den předány příjemcům. K účtu 261

účetní jednotka vede rozsáhlou analytiku, jelikož rozlišuje hotovosti v desítkách cizích měn. Účet 241 – Běžný účet analyticky rozlišuje několik bankovních účtů pro závodní jídelny OSS, několik zahraničních bankovních účtů a čísla běžných účtů platebních karet.

Dle horizontální analýzy v tabulce 4.4 došlo v roce 2011 oproti roku 2010 k mírnému nárůstu oběžných aktiv o 1,16 %. V roce 2012 oběžná aktiva klesla o 10,76 % v porovnání s konečným stavem oběžných aktiv v roce 2011, přičemž tento pokles je z větší části důsledkem převodu příjmového účtu organizačních složek státu do pasiv do vlastního kapitálu. V tabulce 4.10 je naznačen vývoj oběžných aktiv za předpokladu, že příjmový účet organizační složky státu se od roku 2010 nevykazoval mezi oběžnými aktivy.

Po přepočtu oběžných aktiv je vidět, že jejich trend z tabulky 4.4 není stejný jako v tabulce 4.10. Z tabulky 4.10 je zřejmé, že konečný stav oběžných aktiv v roce 2011 je nižší než jejich konečný stav v roce 2010, přičemž tabulka 4.4 říká, že došlo v tomto období ke zvýšení oběžných aktiv.

Závěrem lze říci, že přepočtem oběžných aktiv v tabulce 4.10 jsme ověřili hypotézu, že za poklesem oběžných aktiv v roce 2012 oproti roku 2011 stojí převod příjmového účtu organizačních složek státu z aktiv do pasiv.

Tab. 4.10 Přepočet oběžných aktiv v tis. Kč v letech 2010 - 2013

Název položky	2010	2011	2012	2013
Oběžná aktiva	39 516 503	39 973 084	35 672 614	34 670 655
Příjmový účet OSS	3 167 224	3 795 074	3 949 014	3 563 537
Oběžná aktiva po přepočtu	36 349 279	36 178 010	35 672 614	34 670 655

Zdroj: vlastní zpracování dle účetních výkazů roku 2010 - 2013

4.3.1.2 Pasiva

V kapitole 3. konkrétně v tabulce 3.3 je uvedena zjednodušená struktura pasiv organizačních složek státu, která se nepatrně liší od struktury pasiv uvedené v tabulce 4.11. V tabulce 4.11 je navíc součástí cizích zdrojů položka pod názvem výdajový účet rozpočtového hospodaření, protože v roce 2010 a 2011 byl výdajový účet rozpočtového hospodaření ještě vykazován jako součást cizích zdrojů. V roce 2012 došlo ke změně a výdajový účet spolu s příjmovým účtem rozpočtového hospodaření byly přemístěny do vlastního kapitálu.

Vlastní kapitál je na konci roku 2011 o 42,29 % nižší než na konci roku 2010. Tuto skutečnost především ovlivnilo zavedení metody odepisování dlouhodobého majetku, kdy došlo k jednorázovému retrospektivnímu odpisu zaúčtovaného na vrub oceňovacích rozdílů při změně metody. Zároveň došlo v roce 2011 ke změně zařazení majetku, přičemž vzniklé rozdíly z tohoto titulu byly opět účtované na vrub účtu oceňovacích rozdílů při změně metod. Dále o částku 1 131 976 tis. Kč snížila hodnotu vlastního kapitálu položka jiné oceňovací rozdíly, které vyjadřují změnu hodnoty majetku při ocenění reálnou hodnotou. Přestože došlo v konečném důsledku ke snížení vlastního kapitálu, došlo prostřednictvím položky agregované příjmy a výdaje i k růstovým změnám a to o částku 47 643 597 tis. Kč. V roce 2012 byl konečný zůstatek vlastního kapitálu o 43,43 % vyšší než konečný stav předešlého roku. Z tabulky 4.11 je zřejmé proč tomu tak je. Došlo ke změně ve struktuře vlastního kapitálu přidáním položky příjmový a výdajový účet rozpočtového hospodaření.

Tab. 4.11 Pasiva v tis. Kč Ministerstva obrany v letech 2010 - 2013

Název položky	Rok			
	2010	2011	2012	2013
Pasiva celkem	233 412 728	154 267 584	152 057 082	145 189 348
Vlastní kapitál	179 226 042	103 428 005	148 343 413	141 426 055
Jmění účetní jednotky a upravující položky	233 923 117	189 152 576	145 082 979	144 262 585
Fondy účetní jednotky	1 962 616	1 350 518	2 012 294	2 981 448
Výsledek hospodaření	-46 659 691	-87 075 088	-127 252 989	-172 287 001
Příjmový a výdajový účet rozpočtového hospodaření			128 501 129	166 469 022
Cizí zdroje	54 186 686	50 839 579	3 713 669	3 763 293
Výdajové účty rozpočtového hospodaření	50 810 822	45 687 421		
Rezervy	0	0	12 418	75 687
Dlouhodobé závazky	0	0	219	205
Krátkodobé závazky	3 375 864	5 152 158	3 701 032	3 687 402

Zdroj: vlastní zpracování dle účetních výkazů roku 2010 - 2013

Tabulka 4.12 Horizontální analýza pasiv

Název položky	Horizontální analýza					
	Relativní změna v %			Absolutní změna v Kč		
	2011/2010	2012/2011	2013/2012	2011/2010	2012/2011	2013/2012
Pasiva celkem	-33,91	-1,43	-4,52	-79 145 144	-2 210 502	-6 867 734
Vlastní kapitál	-42,29	43,43	-4,66	-75 798 037	44 915 408	-6 917 358
Jmění účetní jednotky a upravující položky	-19,14	-23,30	-0,57	-44 770 541	-44 069 597	-820 394
Fondy účetní jednotky	-31,19	49,00	48,16	-612 098	661 776	969 154
Výsledek hospodaření	86,62	46,14	35,39	-40 415 397	-40 177 901	-45 034 012
Příjmový a výdajový účet rozpočtového hospodaření	0	0	29,55	0	128 501 129	37 967 893
Cizí zdroje	-6,18	-92,70	1,34	-3 347 107	-47 125 910	49 624
Výdajové účty rozpočtového hospodaření	-10,08	-100,00	0	-5 123 401	-45 687 421	0
Rezervy	0	0	509,49	0	12 418	63 269
Dlouhodobé závazky	0	0	-6,39	0	219	-14
Krátkodobé závazky	52,62	-28,17	-0,37	1 776 294	-1 451 126	-13 630

Zdroj: vlastní zpracování

Jmění účetní jednotky a upravující položky

Jednou z položek tvořící vlastní kapitál je jmění účetní jednotky a upravující položky. Tato položka je dále rozčleněna na několik položek. Ty nejdůležitější, na kterých má účetní jednotka zůstatky jsou například:

- jmění účetní jednotky,

- oceňovací rozdíly při změně metody,
- jiné oceňovací rozdíly,
- opravy minulých období.

Oceňovací rozdíly při změně metody a jiné oceňovací rozdíly byly již částečně vysvětleny výše. Úkolem těchto položek je zachytit oceňovací rozdíly z prvotního použití, změny účetní metody v důsledku změny právních předpisů a oceňovací rozdíly z přecenění majetku dle § 59 a § 64 vyhlášky č. 410/2009 Sb. Za konkrétní změny v tomto případě jsou považovány:

- zavedení metody odpisování,
- změna zařazení majetku,
- oceňování majetku reálnou hodnotou.

Opravy minulých období je položka určená pro opravy minulého účetního období, které by významně ovlivnily v minulých účetních obdobích výši výsledku hospodaření. Taková to oprava je významná pokud její výše dosahuje alespoň 0,3 % hodnoty aktiv netto za minulé účetní období nebo dosahuje-li částky 260 000 Kč.

Z tabulky 4.12 lze vyčíst, že položka jmění účetní jednotky a upravující položky od roku 2010 až do roku 2013 je neustále klesající. V roce 2011 byl tento pokles zapříčiněn obrovským nárůstem položky oceňovací rozdíly při změně metod. Od roku 2010 až 2011 do položky jmění účetní jednotky a upravující položky patřila položka agregované příjmy a výdaje minulých let a od roku 2012 se tato položka již vykazuje mezi položkami příjmového a výdajového účtu rozpočtového hospodaření. A právě změna vykazování měla za následek snížení jmění účetní jednotky a upravující položky mezi rokem 2011 a rokem 2012. Mezi konečnými zůstatky účetního období 2012 a 2013 už došlo pouze k malé změně, jmění účetní jednotky a upravující položky bylo sníženo pouze o 0,57 %. Významnou událostí roku 2013 bylo zrušení organizační složky státu Vojenský vlečkový úřad, jehož nástupcem se stalo Ministerstvo obrany. Položku jmění účetní jednotky a upravující položky Ministerstva obrany v tomto roce nejvýznamněji ovlivnil převod zůstatku účtu jmění účetní jednotky ve výši 226 883 tis. Kč, převod oceňovacích rozdílů při prvotním použití metody ve výši 180 969 tis. Kč, jiné oceňovací rozdíly v částce 3 344 tis. Kč a dále převod zůstatku účtu oprav minulých období ve výši 15 945 tis. Kč ze zrušené organizační složky státu Vojenský vlečkový úřad.

Fondy účetní jednotky

Ministerstvo obrany tvoří v položce fondy účetní jednotky tyto fondy:

- fond kulturních a sociálních potřeb,
- rezervní fond tvořený ze zlepšeného výsledku hospodaření,

- rezervní fond z ostatních titulů,
- ostatní fondy.

Zde budou podrobněji rozebrány pouze dva fondy, které účetní jednotka tvoří ze zákona a to fond kulturních a sociálních potřeb a rezervní fond z ostatních titulů. Rezervní fond tvořený ze zlepšeného výsledku hospodaření účetní jednotka netvoří.

Výši tvorby fondu kulturních a sociálních potřeb a hospodaření s tímto fondem v organizačních složkách státu upravuje vyhláška č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb. Dle § 2 se za základní příděl, který tvoří tento fond, považuje 1 % z ročního objemu nákladů zúčtovaných na platy a náhrady platů, případně na mzdy a náhrady mzdy a odměny za pracovní pohotovost a dále na odměny a ostatní plnění za práci vykonávanou v rámci odborného výcviku na produktivních činnostech žákům učilišť. Dalšími příjmy fondu jsou:

- náhrada škod a pojistná plnění od pojišťovny vztahující se k majetku pořízenému z fondu,
- peněžní a jiné dary určené do fondu.

Čerpat tento fond lze z titulu:

- půjčky na bytové účely,
- stravování,
- rekreace,
- kultura, tělovýchova a sport,
- sociální výpomoci a půjčky,
- poskytnuté peněžité dary,
- úhrada příspěvku na penzijní připojištění,
- úhrada části pojistného na soukromé životní pojištění,
- ostatní užití fondu.

Za sledovaná období byl fond kulturních a sociálních věcí tvořen pouze ze základního přídělu a nejvyšší čerpání tohoto fondu bylo v roce 2010.

Tvorbu a užití rezervního fondu definuje vyhláška č. 218/2000 Sb. Zdroje rezervního fondu jsou podle § 48:

- prostředky poskytnuté ze zahraničí a peněžité dary,

- odvody neoprávněně použitých nebo zadržovaných peněžních prostředků a penále za prodlení s nimi,
- příjmy z prodeje majetku, který organizační složka státu nabyla darem nebo děděním,
- prostředky poskytnuté z fondu zábrany škod podle zvláštního zákona.

Prostředky rezervního fondu je účetní jednotka povinna používat podle § 48 odst. 4, a to tak, že:

- prostředky, které ji byly poskytnuty na určitý účel, používá na tento účel a prostředky, které ji byly poskytnuty bez účelu, používá na výdaje na rozpočtem nezajištěné provozní potřeby a na výdaje, které v mimořádných případech povolí vláda,
- prostředky z odvodů neoprávněně použitých nebo zadržovaných peněžních prostředků používá na dotace a návratné finanční výpomoci na původní účely,
- prostředky z prodeje majetku, které organizační složka státu nabyla darem nebo děděním používá na výdaje na reprodukci majetku,
- prostředky poskytnuté z fondu zábrany škod používá na úhradu stanovenou zvláštním zákonem.

Největší podíl na tvorbě fondu mají prostředky poskytnuté za zahraničí, peněžní dary a příjmy z prodeje majetku, se kterým je příslušné hospodařit Ministerstvo obrany. Nejvíce peněžních prostředků z rezervního fondu je čerpáno na výdaje na reprodukci majetku Ministerstva obrany.

V jaké výši jsou fondy v jednotlivých letech tvořeny, čerpány a jaký je jejich konečný zůstatek naznačuje tabulka 4.13

Tab. 4.13 Tvorba, čerpání a konečné zůstatky fondů v tis. Kč v letech 2010 - 2013

Název položky	2010	2011	2012	2013
Fond kulturních a sociálních potřeb	311 404	265 216	304 695	333 368
Tvorba fondu	206 550	93 582	91 137	90 869
Čerpání fondu	218 936	139 770	51 658	62 197
Rezervní fond z ostatních titulů	1 650 910	1 085 000	1 707 297	2 648 080
Tvorba fondu	616 819	513 271	1 246 971	1 309 660
Čerpání fondu	392 765	1 079 181	624 673	368 877

Zdroj: vlastní zpracování

Výsledek hospodaření

Výsledek hospodaření je tvořen jako součet výsledku hospodaření běžného účetního období a výsledku hospodaření minulých účetních období. Obsahuje součet výsledků hospodaření jak z hlavní činnosti tak z hospodářské činnosti. V roce 2010 byl hospodářský výsledek – 46 663 511 tis. Kč. Tuto ztrátu bylo nutné snížit o nerozdělený zisk minulých období ve výši 3 820 tis. Kč, což je výsledek hospodaření z činnosti vlastních stravovacích zařízení. Absolutní změny v tabulce 4.12 v položce výsledek hospodaření vlastně znamenají hospodářské výsledky za běžné účetní období účetní jednotky, přičemž rozdíl mezi výsledkem hospodaření roku 2013 a 2012 je ovlivněn i skutečností, že tato položka obsahuje převod zůstatku účtu výsledku hospodaření minulých účetních období ve výši 149 333 tis. Kč ze zrušené organizační složky státu Vojenský vlečkový úřad.

Příjmový a výdajový účet rozpočtového hospodaření

Příjmový a výdajový účet rozpočtového hospodaření se ve vlastním kapitálu objevil poprvé za rok 2012. Za předpokladu, že jsou uvažovány jen položky s nenulovými konečnými stavy, je složen z:

- příjmového účtu organizačních složek státu,
- zvláštního výdajového účtu,
- agregovaného příjmu a výdaje předcházejících účetních období.

Příjmový účet organizačních složek státu je zde vykazován se znaménkem mínus. Agregované příjmy a výdaje předcházejících účetních období obsahují při otevírání účetních knih kumulované příjmy a výdaje rozpočtového hospodaření předcházejících účetních období.

Cizí zdroje

V případě porovnávání změn cizích zdrojů je vidno, že z roku 2011 na rok 2012 došlo k poklesu cizích zdrojů o 92,70 %. Tento dramatický pokles má z největší části na svědomí právě změna ve vykazování výdajového účtu rozpočtového hospodaření. Jak by vypadaly cizí zdroje za předpokladu, že by výdajový účet rozpočtového hospodaření byl vykazován ve vlastním kapitálu již od roku 2010, demonstruje tabulka 4.14.

Tab. 4.14 Přepočet cizích zdrojů v tis. Kč v letech 2010 - 2013

Název položky	2010	2011	2012	2013
Cizí zdroje	54 186 686	50 839 579	3 713 669	3 763 293
Výdajové účty rozpočtového hospodaření	50 810 822	45 687 421	42 914 198	41 440 611
Cizí zdroje po přepočtu	3 375 864	5 152 158	3 713 669	3 763 293

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 4.15 v posledním řádku vyjadřuje, jak by vypadal vlastní kapitál, pokud by se příjmový a výdajový účet rozpočtového hospodaření vykazoval ve vlastním kapitálu od roku 2010. Lze konstatovat, že od roku 2010 je vlastní kapitál neustále klesající.

Tab. 4.15 Přepočet vlastního kapitálu v tis. Kč v letech 2010 - 2013

Název položky	2010	2011	2012	2013
Vlastní kapitál	179 226 042	103 428 005	148 343 413	141 426 055
Jmění účetní jednotky a upravující položky	233 923 117	189 152 576	145 082 979	144 262 585
Fondy účetní jednotky	1 962 616	1 350 518	2 012 294	2 981 448
Výsledek hospodaření	-46 659 691	-87 075 088	-127 252 989	-172 287 001
Příjmový a výdajový účet rozpočtového hospodaření	47 643 598	89 535 945	128 501 129	166 469 022
Vlastní kapitál po přepočtu	236 869 640	192 963 951	148 343 413	141 426 055

Zdroj: vlastní zpracování

Rezervy

Ministerstvo obrany začalo vykazovat rezervy v roce 2012. V tomto roce byla rezerva vytvořena ve výši 12 418 tis. Kč pouze z titulu budoucích výdajů vyplývajících z porušení rozpočtové kázně. V roce 2013 účetní jednotka s tvorbou rezerv pokračovala a ty se zvýšily na částku 75 687 tis. Kč, což je nárůst o 509, 49%. Rezervy byly vytvořeny opět z titulu budoucích výdajů vyplývajících z porušení rozpočtové kázně, ale nově i z titulu budoucích výdajů vyplývajících ze sanace ekologických zátěží. Významnost účtování o rezervách stanovuje vnitřní předpis účetní jednotky. Rezervy z titulu porušení rozpočtové kázně jsou za významné považovány vždy, přičemž rezervy vznikající z jiných titulů jsou významné pouze za předpokladu, že jejich předpokládaná výše individuálního ocenění překročí hranici 1 % z

limitu specifického ukazatele výdajů rozpočtu účetní jednotky za příslušný rok. Rezervy účetní jednotka oceňuje kvalifikovaným odhadem.

Dlouhodobé a krátkodobé závazky

Stejně jako rezervy, začalo Ministerstvo obrany vykazovat dlouhodobé závazky v roce 2012, o krátkodobých závazcích účtuje od roku 2010. Rozdíl mezi dlouhodobými a krátkodobými závazky je v době jejich splatnosti. Nominální výši krátkodobých závazků je účetní jednotka povinna uhradit či jinak vypořádat do 12 měsíců, dlouhodobé závazky je účetní jednotka povinna uhradit či jinak vypořádat ne dříve než za 12 měsíců. V tabulce 4.11 je vidět, že větších hodnot dosahují krátkodobé pohledávky než pohledávky dlouhodobé. Do krátkodobých závazků, ve kterých účetní jednotka vykazuje nejvyšší zůstatky, patří například závazky na účtech:

- 321 – Dodavatelé,
- 331 – Zaměstnanci,
- 333 – Jiné závazky vůči zaměstnancům,
- 336 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění,
- 343 – Daň z přidané hodnoty,
- 389 – Dohadné účty pasivní.

Konečné stavy závazků vůči zaměstnancům, institucím sociálního a zdravotního pojištění a dani ze závislé činnosti se skládají pouze z nevyplacených případně nezaplacených částek zúčtovaných za měsíc prosinec. K největší změně u krátkodobých závazků došlo mezi roky 2010 a 2011. Došlo k vzrůstu krátkodobých závazků o 52,62 % a nejvýznamněji se na této změně podílel vzrůst závazků vůči dodavatelům za pronájem dopravních prostředků ve výši 1 825 000 tis. Kč a závazky vůči zaměstnancům.

4.3.2 Horizontální analýza výkazu zisku a ztráty

Horizontální analýza výkazu zisku a ztráty bude provedena zvlášť za hlavní činnost a hospodářskou činnost. Vstupní data pro horizontální analýzu hlavní činnosti jsou v tabulce 4.16. Pro snadnější orientaci zde nebudou uvedeny položky s nulovou hodnotou. Čili jsou vynechány z nákladových položek náklady ze sdílených daní a poplatků, daň z příjmů a z výnosových položek jsou odebrány výnosy ze sdílených daní a poplatků.

4.3.2.1 Hlavní činnost Ministerstva obrany

Hlavní činností ministerstva obrany, jak již bylo řečeno v kapitole 4.1, jsou zabezpečování obrany České republiky, řízení Armády České republiky, správa vojenských újezdů.

Tab. 4.16 Náklady a výnosy hlavní činnosti Ministerstva obrany v tis. Kč v letech 2010 -2013

Název položky	Hlavní činnost			
	2010	2011	2012	2013
Náklady celkem	53 788 110	47 021 326	45 967 115	51 219 277
Náklady z činnosti	49 695 337	44 161 872	43 693 559	47 819 885
Finanční náklady	96 189	57 925	267 062	241 152
Náklady na transfery	3 996 584	2 801 529	2 006 495	3 158 240
Výnosy celkem	7 124 405	6 606 158	5 788 907	6 334 396
Výnosy z činnosti	4 699 762	4 336 174	2 159 800	1 998 375
Finanční výnosy	73 125	96 437	781 426	1 449 713
Výnosy z daní a poplatků	2 351 518	2 169 301	2 832 907	2 883 551
Výnosy z transferů	0	4 246	14 774	2 757
Výsledek hospodaření po zdanění	-46 663 705	-40 415 168	-40 178 209	-44 884 881

Zdroj: vlastní zpracování

Náklady z činnosti

Z tabulky 4.17 je patrné, že náklady z činnosti mají klesající tendenci s přírůstkem o 9,44 % v posledním sledovaném období. Hodnota nákladů z činnosti klesla v roce 2011 o 11,13% oproti roku 2010. V tomto roce byly například výrazně nižší náklady na opravy, nižší náklady na jiné pokuty a penále. V roce 2013 byl nárůst nákladů z činnosti způsoben především výraznou změnou u položek prodej materiálu, prodej pozemků, prodejem dlouhodobého hmotného majetku, dary aj.

Největších částek v nákladech z činnosti dosahují ve všech sledovaných obdobích mzdové náklady, které se pohybují kolem 11 000 000 tis. Kč.

Finanční náklady

Finanční náklady v roce 2010 a 2011 jsou tvořeny pouze kurzovými ztrátami a ostatními finančními náklady. Účetní jednotka používá pevný kurz nastavený podle kurzu ČNB k 1. 1. běžného účetního období, přičemž majetek, závazky a pohledávky v cizí měně jsou ke dni 31. 12. běžného účetního období přeceněny podle kurzu ČNB platného v tento den. Ostatní finanční náklady jsou z větší části tvořeny bankovními poplatky, ostatními finančními náklady jako je úhrada pokut za porušení rozpočtové kázně, která například v roce 2010 činila 10 830 tis. Kč a dále náklady na pojištění majetku. V roce 2012 došlo k nárůstu finančních nákladů o 361,05%, jelikož byly zaúčtovány náklady z přecenění reálnou hodnotou.

Náklady na transfery

Náklady na transfery v sobě zahrnují pouze jednu položku, a to náklady vybraných ústředních vládních institucí na transfery, které obsahují u organizačních složek státu, jimi zřízených příspěvkových organizací a státních fondů zejména náklady z titulu dotací, příspěvků, subvencí, dávek, nenávratných finančních výpomocí, podpor či peněžních darů, a to bez ohledu na účel jejich poskytnutí.⁴¹

Výnosy z činnosti

Výnosy z činnosti jsou od roku 2010 až do roku 2013 klesající, největší pokles zaznamenal rok 2012. V tomto roce došlo k nižším výnosům z ostatních výnosů z činnosti o 1 163 421 tis. Kč, přičemž v roce 2011 ostatní výnosy z činnosti z 91 % tvořily výnosy z přecenění dlouhodobého majetku reálnou hodnotou a položka čerpání fondů byla oproti předešlému roku (2011) nižší o 452 655 tis. Kč.

Finanční výnosy

Finanční výnosy v roce 2010 a 2011 jsou tvořeny pouze úroky a kurzovými zisky. Způsob přecenění majetku, závazků a pohledávek v cizí měně k 31. 12. běžného účetního období byl vysvětlen u finančních nákladů. Změnu finančních výnosů v roce 2012 oproti konečnému zůstatku finančních výnosů roku 2011 způsobily především zaúčtované výnosy z přecenění reálnou hodnotou. Výnosy z přecenění reálnou hodnotou ovlivnily pozitivně i další rok, kdy došlo opět k růstu finančních výnosů o 85,52 %.

⁴¹ Vyhláška č. 410/2009 Sb. § 35 písm. a

Tab. 4.17 Horizontální analýza výnosů a nákladů hlavní činnosti Ministerstva obrany v letech 2010-2013

Název položky	Horizontální analýza					
	Relativní změna v %			Absolutní změna v Kč		
	2011/2010	2012/2011	2013/2012	2011/2010	2012/2011	2013/2012
Náklady celkem	-12,58	-2,24	11,43	-6 766 784	-1 054 211	5 252 162
Náklady z činnosti	-11,13	-1,06	9,44	-5 533 465	-468 313	4 126 326
Finanční náklady	-39,78	361,05	-9,70	-38 264	209 137	-25 910
Náklady na transfery	-29,90	-28,38	57,40	2 801 529	-795 034	1 151 745
Výnosy celkem	-7,27	-12,37	9,42	-518 247	-817 251	545 489
Výnosy z činnosti	-7,74	-50,19	-7,47	-363 588	-2 176 374	-161 425
Finanční výnosy	31,88	710,30	85,52	23 312	684 989	668 287
Výnosy z daní a poplatků	-7,75	30,59	1,79	-182 217	663 606	50 644
Výnosy z transferů	0	247,95	-81,34	4 246	10 528	-12 017
Výsledek hospodaření	-13,39	-0,59	11,71	6 248 537	236 959	-4 706 672

Zdroj: vlastní zpracování

Výnosy z daní a poplatků

Výnosy z daní a poplatků jsou rozděleny do několika položek, ovšem Ministerstvo obrany eviduje konečný zůstatek pouze na položce výnosy ze sociálního pojištění. To znamená, že v tabulce 4.17 částky uvedené v položce výnosy z daní a poplatků patří pouze výnosům ze sociálního pojištění. Vyhláška č. 410/2009 Sb., definuje v § 39 písm. c výnosy ze sociálního pojištění jako výnosy vzniklé ze správy sociálního pojištění, pokud jsou pravomocně vyměřené podle jiného právního předpisu.

Výnosy z transferů

Výnosy z transferů v sobě zahrnují pouze jednu položku a to výnosy vybraných ústředních vládních institucí na transfery, které obsahují u organizačních složek státu, jimi zřízených příspěvkových organizací a státních fondů zejména výnosy z titulu dotací,

příspěvků, subvencí, dávek, nenávratných finančních výpomocí, podpor či peněžních darů, s výjimkou daní, poplatků a jiných obdobných dávek.⁴²

4.3.2.2. Hospodářskou činnost Ministerstva obrany

Za hospodářskou činnost Ministerstva obrany se považuje provozování závodního stravování ve vlastních stravovacích zařízeních. Tuto činnost účetní jednotka realizuje v souladu s vyhláškou č. 430/ 2001 Sb. o nákladech na závodní stravování a jejich úhradě v organizačních složkách státu.

Účetní jednotka účtuje o zásobách spotřebovaných při závodním stravování způsobem B a oceňuje je průměrnou cenou. V tabulce 4.18 jsou uvedeny ty nejdůležitější náklady a výnosy, které ovlivňují výsledek hospodaření za hospodářskou činnost. V tabulce 4.19 je provedena horizontální analýza těchto položek.

Ministerstvo obrany zajišťuje závodní stravování ve vlastním zařízení závodního stravování a náklady na něj tvoří náklady na suroviny (potravin) spotřebované na přípravu podávaných hlavních a doplňkových jídel, nápojů a dále ostatní provozní náklady na závodní stravování včetně ztrát vzniklých přirozeným úbytkem surovin. Náklady na spotřebované suroviny jsou hrazeny z výnosů ze závodního stravování. Ty jsou tvořeny úhradami od strážníků a příspěvkem z fondu kulturních a sociálních potřeb. Náklady na provoz hradí v plné výši účetní jednotka ze svého rozpočtu.

⁴² Vyhláška č. 410/2009 Sb., § 40 písm. a

Tab. 4.18 Náklady a výnosy v tis. Kč Ministerstva obrany z hospodářské činnosti v letech 2010 - 2013

Název položky	Hospodářská činnost			
	2010	2011	2012	2013
Náklady celkem	55 684	52 062	53 494	53 442
Náklady z činnosti	55 684	52 062	53 494	53 442
Spotřeba materiálu	47 332	44 348	44 936	44 969
Prodané zboží	5 213	4 949	4 863	4 453
Ostatní náklady z činnosti	3 139	2 764	3 705	4 018
Výnosy celkem	55 878	51 831	53 802	53 644
Výnosy z činnosti	55 878	51 831	53 802	53 644
Výnosy z prodeje vlastních výrobků	55 878	51 765	50 995	50 604
Výnosy z prodaného zboží			2 801	3 039
Výsledek hospodaření	194	-231	308	202

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.19 Horizontální analýza nákladů a výnosů Ministerstva obrany z hospodářské činnosti

Název položky	Horizontální analýza					
	Relativní změna v %			Absolutní změna v Kč		
	2011/2010	2012/2011	2013/2012	2011/2010	2012/2011	2013/2012
Náklady celkem	-6,50	2,75	-0,10	-3 622	1 432	-52
Náklady z činnosti	-6,50	2,75	-0,10	-3 622	1 432	-52
Spotřeba materiálu	-6,30	1,33	0,07	-2 984	588	33
Prodané zboží	-5,06	-1,74	-8,43	-264	-86	-410
Ostatní náklady z činnosti	-11,95	34,04	8,45	-375	941	313
Výnosy celkem	-7,24	3,80	-0,29	-4 047	1 971	-158
Výnosy z činnosti	-7,24	3,80	-0,29	-4 047	1 971	-158
Výnosy z prodeje vlastních výrobků	-7,36	-1,49	-0,77	-4 113	-770	-391
Výnosy z prodaného zboží			8,50		2 801	238
Výsledek hospodaření	-219,07	-233,33	-34,42	-425	539	-106

Zdroj: vlastní zpracování

Přestože účetní jednotka účtuje o nákladech a výnosech a zjišťuje hospodářský výsledek, mnohem významnější jsou pro ni příjmy a výdaje.

Tabulka 4.20 vyjadřuje jednotlivé hospodářské výsledky zvláště za hlavní a hospodářskou činnost a hospodářský výsledek jako celek těchto dvou činností. Dále vyjadřuje rozdíl mezi příjmy a výdaji a nakonec zobrazuje rozdíl mezi celkovým hospodářským výsledkem a rozdílem mezi příjmy a výdaji. A to vše za jednotlivá účetní období od roku 2010 do roku 2013.

Tab. 4.20 Porovnání hospodářského výsledku s rozdílem mezi příjmy a výdaji v tis. Kč Ministerstva obrany v letech 2010 - 2013

Název položky	2010	2011	2012	2013
Hospodářský výsledek z hlavní činnosti	-46 663 705	-40 415 168	-40 178 209	-44 884 881
Hospodářský výsledek z hospodářské činnosti	194	-231	308	202
Hospodářský výsledek celkem	-46 663 511	-40 415 399	-40 177 900	-44 884 679
Příjmy	3 167 224	3 795 074	3 949 014	3 563 537
Výdaje	50 810 822	45 687 421	42 914 198	41 440 611
Příjmy - výdaje	-47 643 598	-41 892 347	-38 965 184	-37 877 074
Rozdíl mezi hospodářským výsledkem a rozdílem mezi příjmy a výdaje	980 087	1 476 946	1 212 716	7 007 605

Zdroj: vlastní zpracování

Na první pohled je zřejmé, že se celkový hospodářský výsledek nerovná rozdílu mezi příjmy a výdaji. Je to dáno tím, že mezi výdaji a náklady a výnosy a příjmy existuje časová a věcná nesourodost. Věcná nesourodost znamená, že ne všechny výdaje jsou nákladem a ne všechny příjmy jsou zákonitě výnosem. Příkladem může být nákup kancelářským potřeb na sklad. Částka, která byla za kancelářské potřeby zaplacená, je výdajem, protože došlo k úbytku peněz z pokladny či bankovního účtu, nákladem se kancelářské potřeby stanou až při vydání kancelářských potřeb k použití podle potřeb zaměstnanců.

Jak již bylo uvedeno v kapitole 4.1.1, příjmy a výdaje státního rozpočtu jsou členěny na kapitoly a Ministerstvo obrany má ve státním rozpočtu kapitolu 307. V případě porušení rozpočtové kázně je účetní jednotka povinna provést prostřednictvím místně příslušného finančního úřadu odvod například do státního rozpočtu, státního fondu, národního fondu aj. Záleží, o jaké porušení rozpočtové kázně se jedná. Například pokud účetní jednotka

neoprávněně použije peněžní prostředky státního rozpočtu, je povinna provést odvod do státního rozpočtu.

Ministerstvo obrany je povinno předkládat veškeré údaje potřebné pro hodnocení plnění státního rozpočtu. Musí sestavovat výkaz FIN 1-12 OSS, což je výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu správců kapitol a organizačních složek státu. Tento výkaz je ke zhlédnutí v příloze č. 4 k vyhlášce č. 5/2014 Sb.

4.4. Vertikální analýza účetní závěrky

Principem této metody je porovnat jednotlivé položky účetních výkazů k určité základně. V rozvaze jsou za tuto základnu považovány celkový stav aktiv a celkový stav pasiv. Vertikální rozbor je pouze v procentním vyjádření oproti analýze horizontální.

$$\text{podíl na celku} = \frac{\text{ukazatel}_t}{\sum \text{ukazatel}_t}$$

Kde: ukazatel_t – hodnota dílčího ukazatele

$\sum \text{ukazatel}_t$ – hodnota absolutního ukazatele.⁴³

4.4.1 Vertikální analýza rozvahy

Pro vertikální analýzu rozvahy jsou použita stejná vstupní data jako pro analýzu horizontální, tedy jsou použity údaje v tabulkách 4.3 a 4.11.

Pro výpočet hodnot vertikální analýzy je použit vzorec z kapitoly 4.2.

Aktiva

U horizontální analýzy aktiv již bylo zmíněno, že několikanásobně převažují stálá aktiva nad oběžnými aktivy a to v každém ze sledovaných období. Nejvyšší podíl na stálých aktivech tvoří dlouhodobý hmotný majetek ve výši cca 73 % a u oběžných aktiv tvoří nejvyšší podíl zásoby ve výši cca 24 %.

V rámci dlouhodobého hmotného majetku jsou pro účetní jednotku nejdůležitější a nejrozsáhlejší samostatné movité věci a soubory movitých věcí, do kterých spadají dle analytické evidence účetní jednotky, například: zbraně, automobilová technika, lodě, letadla, manipulační technika, železniční zařízení, vznášedla, motorová vozidla, požární, záchranná a

⁴³ RŮČKOVÁ, Petra. Finanční analýza: metody, ukazatele, využití v praxi. 4., aktualiz. vyd. Praha: Grada, c2011, 143 s. Finanční řízení. ISBN 978-80-247-3916-8 (s. 104)

bezpečnostní zařízení, kancelářské stroje aj. Dalšími významnými položkami v dlouhodobém majetku jsou stavby a pozemky, drobný dlouhodobý hmotný majetek a kulturní předměty.

Účetní jednotka v letech 2010 – 2013 vykazuje nenulové částky pouze na účtech 112 – Materiál na skladě, 119 – Materiál na cestě, 132 – Zboží na skladě a 139 – Ostatní zásoby. Za materiál na skladě se dle analytické evidence považují například potraviny a krmivo vedené v zásobníku proviantu, střelivo, zdravotnický materiál, výstrojní materiál, munice a výbušniny, tuhá/pevná paliva, obalový materiál a mnoho dalších položek. Zboží na skladě je tvořeno potravinami pro kantýny a účet pro ostatní zásoby slouží například pro účtování o živých zvířatech.

Položky, které jsou součástí aktiv, ale netvoří významný podíl, jsou dlouhodobé pohledávky, krátkodobé pohledávky a krátkodobý finanční majetek.

Zpracovaná vertikální analýza aktiv je znázorněna v tabulce 4.21.

Tab. 4.21 Vertikální analýza aktiv Ministerstva obrany v % v letech 2010 – 2013

Název položky	Vertikální analýza			
	2010	2011	2012	2013
Aktiva celkem	100,00	100,00	100,00	100,00
Stálá aktiva	83,07	74,09	76,54	76,12
Dlouhodobý nehmotný majetek	2,88	2,15	2,08	1,87
Dlouhodobý hmotný majetek	80,14	71,87	73,94	73,98
Dlouhodobé pohledávky	0,05	0,06	0,52	0,28
Oběžná aktiva	16,93	25,91	23,46	23,88
Zásoby	13,68	20,95	20,70	20,03
Krátkodobé pohledávky	0,54	0,97	0,77	1,08
Příjmové účty rozpočtového hospodaření	1,36	2,46	0	0
Krátkodobý finanční majetek	1,35	1,53	1,99	2,77

Zdroj: vlastní zpracování

Pasiva

Tabulka 4.22 vyjadřuje podíl cizích a vlastních zdrojů na celkových pasivech účetní jednotky. V roce 2010 činil podíl vlastního kapitálu 76,79 %. V roce 2011 tento podíl klesl na 67,4 %. Z důvodu přenesení výdajového účtu rozpočtového hospodaření a příjmového účtu rozpočtového hospodaření do vlastního kapitálu došlo v roce 2012 k vzrůstu vlastního kapitálu na 97,56 %. V návaznosti na přenesení výdajového účtu rozpočtového hospodaření

z cizích zdrojů do vlastního kapitálu byl zapříčiněn v roce 2012 pokles podílu cizích zdrojů pouze na 2,44 %.

Je zajímavé, že jmění účetní jednotky a upravující položky v roce 2010 a 2011 vykazují podíl na vlastním kapitálu větší než 100%, po přenesení příjmového a výdajového účtu rozpočtového hospodaření do vlastního kapitálu se tento jev již v roce 2012 a 2013 neobjevil, ovšem v roce 2014 již jmění účetní jednotky a upravující položky vykazuje podíl na vlastním kapitálu opět více jak 100%.

Tab. 4.22 Vertikální analýza pasiv Ministerstva obrany v % v letech 2010 - 2013

Název položky	Vertikální analýza			
	2010	2011	2012	2013
Pasiva celkem	100,00	100,00	100,00	100,00
Vlastní kapitál	76,79	67,04	97,56	97,41
Jmění účetní jednotky a upravující položky	100,22	122,61	95,41	99,36
Fondy účetní jednotky	0,84	0,88	1,32	2,05
Výsledek hospodaření	-19,99	-56,44	-83,69	-118,66
Příjmový a výdajový účet rozpočtového hospodaření			84,51	114,66
Cizí zdroje	23,21	32,96	2,44	2,59
Výdajové účty rozpočtového hospodaření	21,77	29,62		
Rezervy	0	0	0,01	0,05
Dlouhodobé závazky	0	0	0,00014	0,00014
Krátkodobé závazky	1,45	3,34	2,43	2,54

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky 4.22 je zřejmé, že krátkodobé závazky tvoří nejvyšší podíl na cizích zdrojích, naopak nejnižší podíl tvoří dlouhodobé závazky, přičemž bylo v tabulce u této položky použito zaokrouhlení na 5 desetinných míst, aby nedošlo ke špatné interpretaci.

Z důvodu rozsáhlosti práce dále nejsou výkazy příloha, přehled o peněžních tocích a přehled o vlastním kapitálu podrobeny analýze.

5. Závěr

Organizační složky státu jakož to organizace, které spadají mezi vybrané účetní jednotky, byly ovlivněny účetní reformou v oblasti veřejných financí. Reforma se mimo jiných účelů snažila přiblížit účetnictví podnikatelských subjektů s účetnictvím veřejného sektoru. To se povedlo, přičemž k úplnému sjednocení účetnictví soukromého a veřejného sektoru nemůže dojít již z podstaty funkce, kterou veřejný sektor vykonává. Takže i když účetnictví veřejného a soukromého sektoru vychází ze zákona o účetnictví, mají odlišné účetní standardy a odlišné směrné účtové rozvrhy. Reforma pro organizační složky státu znamenala hlavně změny finančního výkaznictví a především řadu změn v používaných účetních metodách. Jaké nové metody nyní organizační složky státu používají a jak vypadají jejich výkazy účetní závěrky, bylo uvedeno v kapitole 2. a 3.

Dílčím cílem bylo provést analýzu účetní závěrky Ministerstva obrany za období 2010 až 2013 konkrétně u výkazu rozvahy a výkazu zisku a ztráty. V analyzování rozvahy byla analýza ztížena změnou ve vykazování dvou položek a to příjmového účtu rozpočtového hospodaření a výdajového účtu rozpočtového hospodaření. V roce 2010 a 2011 byly příjmový účet vykazován jako součást oběžných aktiv a výdajový účet jako součást cizích zdrojů v pasivech. Od roku 2012 jsou tyto položky přesunuty do vlastního kapitálu a jsou součástí položky pod názvem příjmový a výdajový účet rozpočtového hospodaření. Kvůli této změně byly celková oběžná aktiva, cizí zdroje a vlastní kapitál během analýzy přepočítány na hodnoty, kterým by jednotlivé položky odpovídaly za předpokladu, že by způsob vykazování těchto položek od roku 2012 platil už od roku 2010. Z analýzy rozvahy bylo zjištěno, že aktiva Ministerstva obrany mají za sledovaná období klesající trend, přičemž mezi rokem 2010 a 2011 došlo k největšímu úbytku aktiv a to především kvůli retrospektivní aplikaci účetní metody odpisování, tato zpětná aplikace odpisování se promítla zároveň i do hodnoty jmění účetní jednotky, protože vzniklá částka odpisů se zaúčtovala jako oceňovací rozdíl při prvním použití metody. Klasické odpisování dlouhodobého majetku bylo v účetní jednotce zahájeno 1. 1. 2012. V Ministerstvu obrany několikanásobně převažují stálá aktiva nad oběžnými aktivy, přičemž nejvyšší podíl na stálých aktivech tvoří dlouhodobý hmotný majetek ve výši až 73 %.

U výkazu zisku a ztráty byla analýza provedena zvlášť pro hlavní činnost a hospodářskou činnost. Hospodářské výsledky za hlavní činnost Ministerstva obrany jsou za všechna sledovaná období v horentních částkách a v červených číslech, protože tato účetní jednotka nebyla vytvořena za účelem vytvářet zisk, ale za účelem zabezpečovat obranu České

republiky, řídit Armádu České republiky a spravovat vojenské újezdy, slouží tedy k zabezpečování veřejných statků. Za hospodářskou činnost Ministerstva obrany se považuje provozování závodního stravování ve vlastních stravovacích zařízeních. Za tuto činnost vykazovala účetní jednotka kladné hospodářské výsledky, pouze v roce 2011 byl tento výsledek hospodaření záporný.

Důležitými jsou pro Ministerstvo obrany i příjmy a výdaje. Ty jsou vyčleněné státním rozpočtem na základě zákona o státním rozpočtu. Od roku 2008 má schválený rozpočet pro resort Ministerstva obrany klesající trend. Tento trend má negativní dopad na schopnost Ministerstva obrany plnit své úkoly jak na území ČR, tak na úkoly vyplývající z mezinárodních smluv a účasti v mezinárodních organizacích a zahraničních operacích.

Seznam použité literatury

a) knihy

AMBROŽ, Jan. *Účetní závěrka - daň z příjmů*. Praha: Koršach, 2010, 157 s. Daně pro každého (Koršach). ISBN 978-80-86296-36-4.

NOVÁKOVÁ, Štěpánka. *Reforma účetnictví ve vybraných účetních jednotkách*. Vyd. 1. V Praze: Oeconomica, 2011, 167 s. ISBN 978-80-245-1797-1.

PEKOVÁ, Jitka, Jaroslav PILNÝ a Marek JETMAR. *Veřejný sektor - řízení a financování*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012, 485 s. ISBN 978-80-7357-936-4.

PROKŮPKOVÁ, Danuše a Michal SVOBODA. *Jak číst účetní výkazy vybraných účetních jednotek*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer, 2014, 150 s. ISBN 978-80-7478-522-1.

RŮČKOVÁ, Petra. *Finanční analýza: metody, ukazatele, využití v praxi*. 4., aktualiz. vyd. Praha: Grada, c2011, 143 s. Finanční řízení. ISBN 978-80-247-3916-8.

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 1. vyd. Praha: Grada, 2013, 264 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-4702-6.

VODÁKOVÁ, Jana. *Akruální účetnictví ve veřejném sektoru*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012, 191 s. ISBN 978-80-7357-890-9.

b) zákony, vyhlášky, České účetní standardy

Zákon č. 548/1992 Sb., o některých dalších opatřeních v soustavě ústředních orgánů státní správy České republiky a o zřízení Kanceláře prezidenta České republiky

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Vyhláška č. 2/ 1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České socialistické republiky

Vyhláška č. 5/2014 Sb., způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů, rozpočtů územních samosprávných celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů Regionálních rad regionů soudržnosti

Vyhláška č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla)

Vyhláška č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích

Vyhláška č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek

Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků

Vyhláška č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu)

Vyhláška č. 323/2001 Sb., o rozpočtové skladbě

Vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech)

Vyhláška č. 410/2009 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky

Vyhláška č. 449/2009 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů, rozpočtů územních samosprávných celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů Regionálních rad regionů soudržnosti

České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb.

c) internetové zdroje

Ministerstvo obrany - výdaje OSS [online]. [cit. 2015-04-18]. Dostupné z:
<http://monitor.statnipokladna.cz/2013/statni-rozpocet/oss-sf/60162694>

Ministerstvo obrany České republiky. [online]. [cit. 2015-04-18]. Dostupné z:
<http://www.army.cz/scripts/detail.php?id=5128>

Základní teze a prezentace reformy účetnictví v oblasti veřejných financí - průvodní informace [online]. [cit. 2015-04-20]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/zakladni-informace-ucetnictvi-statu>

Konsolidační manuál [online]. [cit. 2015-04-20]. Dostupné z:
<http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/ucetni-vykaznictvi-statu/konsolidacni-manual>

Účetní konsolidace státu - průvodní informace publikované Ministerstvem financí [online]. [cit. 2015-04-20]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/aktuality/2013/ucetni-konsolidace-statu-pruvodni-inform-14288>

Státní podniky a příspěvkové organizace [online]. [cit. 2015-04-20]. Dostupné z:
<http://www.mocr.army.cz/ministr-a-ministerstvo/lide-struktura/gen-sekretar/sekce-spravy-majetku/podniky-a-prispevkove-organizace/statni-podniky-a-prispevkove-organizace-3266/>

Ministerstvo obrany [online]. [cit. 2015-04-22]. Dostupné z: <http://monitor.statnipokladna.cz/2010/statni-rozpocet/oss-sf/60162694#tabId>

d) diplomová práce

SRACHOTOVÁ, Lenka. Účetní uzávěrka a závěrka v příspěvkové organizaci. Ostrava 2013. Diplomová práce. Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava, Fakulta ekonomická, Katedra účetnictví

e) jiné zdroje

Příloha k usnesení vlády č. 561/2007

Interní dokument - Podklad pro schvalování ÚZ 2013

6 Normativní výnos Ministerstva obrany ze dne 7. ledna 2014 ve znění RMO č. 131/2014
Věstníku, čl. 2 bod 17

RMO č. 55/2011 čl. 38 odst. 2

RMO č. 25/2014

Účtový rozvrh rezortu Ministerstva obrany ČR

Seznam zkratk

CSÚIS	centrální systém účetních informací státu
ČR	Česká republika
DKCS	dílčí konsolidační celek státu
KVS	konsolidační vyhláška státu
PKP	pomocný konsolidační přehled
p. o.	příspěvková organizace
RMO	rozkaz Ministerstva obrany
s. p.	státní podnik
ÚSC	uzemní samosprávný celek
VDKCS	vyšší dílčí konsolidační celky státu

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 24. dubna 2015

Bc. Zuzana Petrová

Bc. Zuzana Petrová

Seznam příloh

Příloha č. 1 Rozvaha Ministerstva obrany za rok 2013

Příloha č. 2 Výkaz zisku a ztráty Ministerstva obrany za rok 2013

Příloha č. 3 Směrná účtová osnova